

Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Ricardo Manuel Oliveira Almeida

O *Controller* visto como parceiro do negócio: a importância dos instrumentos do controlo de gestão

ISCAC | 2018

Ricardo Manuel Oliveira Almeida

O *Controller* visto como parceiro do negócio: a importância dos instrumentos do controlo de gestão

Coimbra, abril de 2018



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Ricardo Manuel Oliveira Almeida

*O Controller visto como parceiro do negócio: a
importância dos instrumentos de controlo de gestão*

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Controlo de Gestão, realizado sob a orientação da Professora Cláudia Maria Pires de Carvalho Coimbra e supervisão de Pedro Alexandre Martins Rodrigues.

Coimbra, abril de 2018

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

AGRADECIMENTOS

A realização deste relatório é resultado da experiência adquirida ao longo do tempo, quer a nível pessoal como académico e profissional. Neste sentido, a concretização deste desafio académico teve o tributo e a influência de diversas pessoas e entidades, às quais quero deixar uma palavra de agradecimento e reconhecimento.

De forma particular, expresso o meu agradecimento à professora Dr.^a Cláudia Coimbra por ter aceite ser minha orientadora e ter demonstrado total disponibilidade na realização deste relatório e contribuído para o desenvolvimento e melhoria do mesmo, através dos seus comentários críticos, sugestões e recomendações bem como a partilha de conhecimento.

Gostaria de tecer um agradecimento especial à unidade industrial da Sonae Arauco, SA., que me acolheu e me deu a oportunidade de realizar o estágio curricular e a todos os colaboradores com a qual trabalhei e me auxiliaram e integraram na empresa da melhor maneira possível. Quero sobrelevar o meu agradecimento ao Dr.^o Pedro Martins Rodrigues, meu supervisor, pela disponibilidade, acompanhamento contínuo e partilha de conhecimento que sempre demonstrou e que foram decisivos para ultrapassar todas as dificuldades e contribuíram vivamente para o meu sucesso pessoal e profissional.

Um agradecimento especial à minha família e amigos pelo apoio e motivação incondicional que sempre me transmitiram nesta etapa da vida.

O meu muito obrigado a todos os que direta ou indiretamente contribuíram e tornaram este projeto possível.

RESUMO

O presente relatório tem como finalidade apresentar o trabalho desenvolvido durante o estágio curricular integrado no Mestrado em Controlo de Gestão do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Esta experiência decorreu numa unidade industrial pertencente ao grupo Sonae Arauco, SA. e consistiu no desempenho de funções no Departamento de Controlo de Gestão (DCG).

A competitividade e a globalização trouxeram problemas acrescidos às organizações originando profundas alterações em todos os mercados e setores da economia. Neste contexto, surgem novos modelos de gestão voltados para a operacionalização da contabilidade e para o controlo de gestão, assim como para o desempenho organizacional.

Assim, o presente trabalho descreve e analisa os vários instrumentos de controlo de gestão que têm sido implementados ao longo dos tempos para medir e avaliar a performance empresarial e servir de auxílio para a tomada de decisão, com especial incidência para o *Balanced Scorecard*, sendo este o tema central do trabalho.

Ao longo do relatório é feita uma revisão da literatura aludida ao tema do controlo de gestão e aos vários instrumentos existentes, sobretudo ao *Balanced Scorecard*. Adicionalmente é feita uma apresentação da empresa e é desenvolvida a proposta de implementação do *Balanced Scorecard*. Neste trabalho são ainda descritas as atividades realizadas durante o período de estágio e são apresentadas as conclusões acerca do estágio, do tema tratado e da proposta implementada.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*, *Controller*, Controlo de Gestão, Instrumentos de Controlo de Gestão.

ABSTRACT

This report aims to present the work developed during the internship integrated in the Master in Management Control of the Higher Institute of Accounting and Administration of Coimbra. This experience took place in an industrial unit belonging to the group Sonae Arauco, S.A. and consisted in performing functions in the Department of Management Control.

Competitiveness and globalization have brought added problems to organizations, leading to profound changes in all markets and sectors of the economy. In this context, new management models are focused on the operationalization of accounting and management control, as well as on organizational performance.

Thus, the present work describes and analyzes the various management control instruments that have been implemented over time to measure and evaluate business performance and to aid decision making, with a special focus on the *Balanced Scorecard*, this being the central theme of the work.

Throughout the report a review is made of the literature referred to the subject of management control and the various existing instruments, especially the *Balanced Scorecard*. In addition, a presentation is made of the company and the proposal for the implementation of the Balanced Scorecard is developed. In this work, the activities carried out during the internship period are also described and the conclusions about the internship, the topic addressed and the proposal are presented.

Keywords: *Balanced Scorecard*, *Controller*, Management Control, Management Control Instruments

ÍNDICE GERAL

ÍNDICE DE TABELAS.....	X
ÍNDICE DE FIGURAS.....	XI
ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	XII
LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS.....	XIII
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I - REVISÃO DA LITERATURA	2
1. Enquadramento.....	2
1.1 Os mercados em mudança e aceleração constante	2
1.2 A importância da tomada de decisão e a influência da delegação de autoridade ..	3
1.3 Novas tendências da gestão	5
1.3.1 Os desafios enfrentados pelos gestores: A importância da contabilidade de gestão	5
1.3.2 O controlo de gestão.....	7
1.3.3 A importância do <i>Controller</i> na gestão das organizações.....	9
1.4 Sistemas de controlo de gestão	10
1.5 Caracterização dos instrumentos de controlo de gestão.....	12
1.5.1 Instrumentos técnicos ou de pilotagem	14
1.5.2 Instrumentos organizacionais ou de orientação do comportamento	16
1.5.3 Instrumentos de diálogo	19
1.6 <i>Balanced Scorecard</i>	19
1.6.1 A importância dos aspetos não financeiros na medição de desempenho.....	20
1.6.2 A origem do <i>Balanced Scorecard</i>	21
1.6.3 O desenvolvimento do <i>Balanced Scorecard</i> enquanto ferramenta de controlo de gestão.....	23
1.6.3.1 Perspetiva financeira	24
1.6.3.2 Perspetiva de clientes.....	25
1.6.3.3 Perspetiva de processos internos.....	25
1.6.3.4 Perspetiva de aprendizagem e crescimento.....	26
1.6.4 Pensar em estratégia ou pensar estrategicamente: as bases do <i>Balanced Scorecard</i>	26
1.6.4.1 As bases do <i>Balanced Scorecard</i>	27
1.6.4.1.1 <i>Missão</i>	28

1.6.4.1.2	Valores.....	28
1.6.4.1.3	Visão	29
1.6.4.1.4	Estratégia.....	29
1.6.5	Articulação das quatro perspetivas em relações de causa-efeito: o Mapa da Estratégia (Strategy Map)	29
1.6.6	Impacto do <i>Balanced Scorecard</i> na gestão das organizações.....	31
1.6.7	Polissemia conceitual.....	32
1.6.8	<i>Balanced Scorecard</i> : visão atual e perspetivas	35
CAPÍTULO II - ESTUDO DE CASO		38
2. SONAE ARAUCO, SA.....		38
2.1	Caracterização da empresa e do grupo empresarial	38
2.2	Caracterização da Unidade Industrial de Oliveira do Hospital	42
2.2.1	Organograma da Unidade Industrial de Oliveira do Hospital	43
2.2.2	Recursos Humanos.....	46
2.2.3	Sistema produtivo da organização.....	48
2.2.4	Principais indicadores do negócio da organização	51
3. ESTÁGIO		56
3.1	Enquadramento do estágio	56
3.2	Descrição detalhada das atividades e respetivas ações para o seu desenvolvimento e resolução.....	57
3.2.1	Leitura e interpretação de documentação interna.....	57
3.2.2	Análise de Desvios Operacionais e de Investimento.....	58
3.2.3	Controlo Interno	59
3.2.4	IOW Controlo de Gestão	60
3.2.5	Fecho de contas mensal.....	61
3.2.6	Preparação de informação sobre atividades críticas da organização	62
3.3	Reflexão crítica sobre o estágio	64
4. PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD.....		66
4.1	Enquadramento.....	66
4.2	Razões para a implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	66
4.3	Requisitos essenciais à sua implementação	69
4.4	As Matérias Primas do <i>Balanced Scorecard</i>	70

4.5	Identificação dos temas estratégicos que compõem o <i>Balanced Scorecard</i>	72
4.6	Objetivos e indicadores estratégicos a adotar	73
4.7	Análise sucinta e fundamentada dos objetivos estratégicos e indicadores que compõem o <i>Balanced Scorecard</i>	74
4.7.1	Perspetiva Financeira	75
4.7.2	Perspetiva Clientes.....	76
4.7.3	Perspetiva de Processos Internos	77
4.7.4	Perspetiva de Aprendizagem e Crescimento	80
4.8	Identificação das metas.....	81
4.9	Identificação das Iniciativas e dos Planos de ação no âmbito do <i>Balanced Scorecard</i>	83
4.10	Visão integrada das quatro perspetivas – Mapa Estratégico	86
4.10.1	A história da estratégia da organização: comunicação e sua explicação	88
4.11	<i>Balanced Scorecard</i> Integral	89
4.12	Análise crítica do tema tratado e da proposta implementada.....	91
CONCLUSÃO.....		93
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		95

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 4-1	Objetivos e indicadores estratégicos propostos para a empresa	74
Tabela 4-2	As metas da empresa para os indicadores propostos	82
Tabela 4-3	Iniciativas e planos de ação propostos	84
Tabela 4-4	Mapa estratégico proposto (Mapa <i>Scorecard</i>)	87
Tabela 4-5	<i>Balanced Scorecard</i> integral da empresa	90

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1-1 <i>Balanced Scorecard</i>	24
Figura 1-2 Os pilares do <i>Balanced Scorecard</i>	27
Figura 2-1 O grupo e os negócios da SONAE	39
Figura 2-2 Estrutura de capital da Sonae Indústria.....	39
Figura 2-3 Logótipo da empresa.....	40
Figura 2-4 Localização geográfica da unidade Industrial de Oliveira do Hospital	42
Figura 2-5 Organograma da unidade Industrial de Oliveira do Hospital.....	44
Figura 2-6 Processo Produtivo da organização.....	50
Figura 4-1 Processo de Implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	70

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 2-1 Caracterização dos Recursos Humanos: Género	47
Gráfico 2-2 Caracterização dos Recursos Humanos: Idade	47
Gráfico 2-3 Caracterização dos recursos humanos: Habilitações Literárias.....	47
Gráfico 2-4 Vendas da empresa (em Milhões de Euros) no 1º Quadrimestre.....	51
Gráfico 2-5 % das vendas nos principais mercados no 1º Quadrimestre.....	52
Gráfico 2-6 Custos das reclamações da empresa no 1º Quadrimestre.....	52
Gráfico 2-7 Nível de Stock da empresa em Milhões de euros no 1º Quadrimestre	53
Gráfico 2-8 Indicadores de Eficiência Industriais no 1º Quadrimestre.....	54

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AGL – Aglomerado Cru

BSC – *Balanced Scorecard*

DH&S – Departamento de Higiene e Segurança, Edifícios, Parque Madeiras e Ambiente

DI – Diretor Industrial

DCG – Departamento de Controlo de Gestão

DMC – Departamento de Melhoria Contínua

DME&A – Departamento Manutenção Elétrica e Automação

DMM – Departamento de Manutenção Mecânica

DP&L – Departamento de Planeamento e Logística

DPA – Departamento de Produção de Aglomerado

DPR – Departamento de Produção de Revestimento

DQ – Departamento de Qualidade

EBITDA – *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*

FOPO – Serviços anuais contratualizados

H&S – Higiene e Segurança

IDAR – *Investments/Divestments Authorization Requests*

IMA – Institute of Management Accountants

IOW – *Improving Our Work*

MDF – *Medium Density Fibreboard*

MEL AGL – Melamina Aglomerado

MEL MDF – Melamina MDF

Nº – Número

OC – Ordens de Compra

OR – Ordens de Receção

SAP – *Systems Applications and Products*

INTRODUÇÃO

A globalização e a competitividade das organizações têm provocado constantes alterações nos mercados e na economia. A incerteza e a instabilidade, conjugadas com o crescimento irregular dos mercados, obrigam as organizações a adaptarem-se ao meio envolvente em que se encontram inseridas. É este o contexto empresarial que as empresas enfrentam diariamente, com enorme concorrência e pressão, fruto da exigência dos *stakeholders*, que tem desencadeado o desenvolvimento de novas formas de medição, acompanhamento e avaliação do desempenho organizacional, para o qual os instrumentos de controlo de gestão têm contribuído, sobretudo na forma como auxiliam na gestão da organização.

Desta forma, o presente relatório de estágio, desenvolvido numa das maiores e mais conceituadas empresas a nível nacional, pretende clarificar a importância dos instrumentos de controlo de gestão e a forma como estes poderão ser decisivos para a sustentabilidade presente e futura das organizações. É também dada relevância ao papel do *Controller* nas organizações e a maneira como este pode ser importante para os gestores, proporcionando-lhes instrumentos de trabalho que lhes permitam responder com êxito aos desafios impostos pelo meio envolvente. É neste contexto que se propõe a aplicação de um dos instrumentos mais importantes no âmbito do Controlo de Gestão: o *Balanced Scorecard* (BSC).

Este relatório de estágio redigido no âmbito do Mestrado em Controlo de Gestão segue a metodologia do estudo de caso de âmbito descritivo.

Estruturalmente o trabalho está organizado em dois capítulos: a revisão da literatura e um estudo de caso que abrange o estágio desenvolvido assim como uma proposta de implementação de um instrumento de controlo de gestão. Desta forma, no primeiro capítulo, aborda-se a importância do Controlo de Gestão e analisa-se o papel do *Controller* nas organizações e a sua evolução, sendo realizada também uma reflexão sobre os diferentes instrumentos que compõem o Controlo de Gestão, tendo em conta a sua tipologia, e dando-se especial importância ao *Balanced Scorecard*. No segundo capítulo é efetuada uma apresentação e caracterização da empresa em estudo, sendo descritas as atividades desenvolvidas durante o período de estágio, e ainda desenvolvida uma proposta de aplicação do *Balanced Scorecard*.

Por último, são apresentadas as conclusões globais do trabalho desenvolvido.

CAPÍTULO I - REVISÃO DA LITERATURA

1. Enquadramento

A revisão da literatura desenvolvida no presente capítulo aborda temas relacionados com a área do controlo de gestão e em particular a importância crescente das ferramentas de controlo utilizadas nas organizações. Destaque também para a introdução de temas dedicados à gestão e à tomada de decisão com o intuito de facilitar a ligação entre estes temas e os instrumentos de controlo de gestão concebidos pelo *Controller*, dando supremacia à sua função enquanto interveniente no processo de decisão. De facto, a aplicação destas ferramentas tem ajudado a aperfeiçoar o controlo sobre as atividades das organizações, contribuindo para a criação de valor. Como consequência da relevância destes instrumentos de controlo de gestão nas organizações, será desenvolvido detalhadamente, uma das mais recentes tendências da gestão estratégica: o *Balanced Scorecard*.

1.1 Os mercados em mudança e aceleração constante

A complexidade e a turbulência dos mercados obrigam as organizações a operarem em constante mudança. A conjuntura económica, caracterizada pela incerteza e instabilidade, traz acrescidos problemas à gestão das organizações. No entanto, a globalização e a introdução constante de novos processos operacionais fazem com que as empresas estejam sistematicamente dispostas à mudança. Chakravarthy & White (2002), citado por Russo (2014), salientam que, considerando a dinâmica do ambiente económico, a empresa deve organizar-se com grande flexibilidade e agilidade de adaptação a essa mudança.

Desta forma, tornou-se imperativo afirmar que a mudança nas empresas se deve considerar como algo inevitável, ao invés de ser encarada como algo a evitar, sendo que as pressões competitivas sentidas pelas organizações e gestores levaram ao desenvolvimento de modelos de gestão eficazes, conducentes à implementação de uma estratégia orientada para a criação de valor. Na atualidade, tem sido consensual a importância da criação de valor para a sustentabilidade presente e futura das organizações (Neves, 2011). É, por isso fundamental que as organizações sejam capazes de gerar valor na sua atividade (Ghoshal & Bartlet, 1997). A pressão, cada vez maior, exercida pelos

Stakeholders, pela concorrência global e pela internacionalização, obrigaram as organizações de hoje, a focarem-se nos aspetos relevantes da atividade empresarial e nos fatores críticos de sucesso que geram vantagens competitivas.

1.2 A importância da tomada de decisão e a influência da delegação de autoridade

Hoje em dia, não existem setores imunes à turbulência económica e o facto de termos sucesso empresarial numa determinada época não garante em nada que tenhamos um futuro próspero. Neste sentido, a tomada de decisões torna-se cada vez mais importante no seio das organizações no sentido de garantir que os objetivos delineados são efetivamente alcançados. Prevenir a ocorrência de situações indesejáveis que possam desviar a empresa dos objetivos definidos e, por outro lado, promover ações que conduzam o mais rapidamente possível a esses mesmos objetivos, constituem atividades essenciais para gerir esse futuro. (Jordan et al., 2015)

Neste sentido, cabe aos gestores implementarem ações e definirem estratégias de forma a criarem valor nas entidades e, de certo modo, garantir uma adequada performance e monitorização. No entanto, a implementação de ações e a definição de estratégias não é do domínio de atuação apenas dos gestores de topo. Compete aos gestores operacionais negociar objetivos e acompanhar as suas realizações, sendo estes, na prática, os principais decisores (Jordan et al., 2015). Esta realidade permite aos responsáveis operacionais alterar a sua forma de atuar perante a gestão, exercendo funções cada vez mais viradas para o controlo e acompanhamento das suas atividades. Hoje, os responsáveis descentralizados têm mais influência na gestão das organizações e, por via disso, tem-se assistido a uma melhoria substancial no modo de atuar perante situações incómodas, uma vez que o domínio de atuação destes responsáveis é sobretudo operacional, detendo um conhecimento mais profundo sobre as atividades, do que propriamente os gestores de topo que detêm um conhecimento das atividades mais global, visto que apenas em raras exceções exercem funções de domínio operacional.

Assim, é fundamental que haja descentralização de autoridade e que os responsáveis operacionais possam agir e tomar decisões dentro do seu campo de atuação, permitindo às organizações contemporâneas, funcionarem como um todo e terem uma gestão

eficiente dos recursos e focada na adequação constante às necessidades do mercado (Fernando, 2015).

Até meados do século XVIII, altura em que ocorreu a 1ª Revolução Industrial, não se conheciam progressos nas estruturas organizacionais. As empresas eram essencialmente de cariz familiar e de reduzida dimensão e, por isso, atribuía-se pouca importância a questões de planeamento e controlo, uma vez que era o proprietário que tomava praticamente todas as decisões e detinha o controlo absoluto sobre a organização.

As muitas e variadas mudanças que então se sucederam, tornaram as empresas maiores e mais complexas e aumentaram a competitividade nos mercados. Desta forma, para que conseguissem acompanhar o significativo desenvolvimento dos mercados, as organizações tiveram de reconsiderar as suas estruturas organizacionais. O crescente volume de atividades impõe maior delegação e, consequentemente, a necessidade de adotar novas formas de controlo.

Surge então a ideia de delegar autoridade, passando a existir em cada estrutura hierárquica gestores descentralizados com o intuito de fazer de *backup* entre os colaboradores e os gestores de topo, fazendo *reporting* da informação e tomando decisões. Porém, para que os gestores operacionais possam tomar decisões com fiabilidade, é essencial que a informação obtida seja correta, atempada e relevante e que sirva para o apoio à tomada de decisão. Para tal, é fundamental dotar os gestores operacionais de ferramentas e mecanismos essenciais que lhes permitam obter a informação para potenciar a performance organizacional.

Face ao exposto, e tendo em conta o contexto empresarial atual, em que os gestores operacionais são muitas vezes confrontados com a permanente tomada de decisão, cuja consequência tem impacto na organização, é desejável que essas decisões sejam avaliadas.

Neste sentido, é imprescindível que as organizações estejam preparadas para este novo paradigma, fazendo uso de ferramentas estratégicas adequadas, indo ao encontro das necessidades dos gestores e de outros intervenientes no processo de decisão, contribuindo da mesma forma para aperfeiçoar o controlo sobre as atividades críticas das organizações.

Esta orientação estratégica exige às empresas e aos gestores um planeamento rigoroso e assertivo das metas e objetivos a atingir no decurso da atividade negocial. Contudo, não

basta definir objetivos, é preciso alinhá-los com a estratégia implementada pela organização. Nesta linha de pensamento, Kaplan & Norton (2004), citado por Fernando (2015), referem que a maioria das empresas falham, não por falta de planeamento, mas por incapacidade de implementar a estratégia definida, sobretudo devido à falta de alinhamento do comportamento das diferentes áreas funcionais e níveis hierárquicos. É, por este motivo fundamental que os gestores das várias áreas funcionais devam garantir que os objetivos delineados são alcançados. Assim, deve ser dada especial importância ao controlo e monitorização das atividades, garantindo deste modo que o alcance dos objetivos está sob controlo. O sucesso empresarial está hoje ligado não somente aos aspetos financeiros, mas também a outras métricas determinantes para a melhoria da eficiência e da performance das empresas, ajudando a que os resultados estejam de acordo com o esperado (Jordan et al., 2015).

1.3 Novas tendências da gestão

1.3.1 Os desafios enfrentados pelos gestores: A importância da contabilidade de gestão

As alterações ocorridas no século XXI fizeram com que as empresas atuassem segundo moldes significativamente diferentes.

Na verdade, o desenvolvimento dos mercados, e especialmente das empresas tanto ao nível económico como tecnológico, a globalização da economia e o aumento da competitividade ocorrido durante esta época, tiveram um impacto determinante no trabalho dos gestores, na medida em que os obrigou a alargar o foco, não apenas para a rentabilidade da organização, mas para outras áreas da gestão de natureza não financeira. Num mundo globalizado como o que vivemos, é imperativo oferecer aos gestores novas formas de medir e avaliar a performance empresarial não meramente financeira, para o qual é fundamental o tratamento de informação útil, atempada e relevante e que lhes sirva de auxílio para tomarem decisões.

Nestes termos, era fundamental que, para além da contabilidade financeira baseada em acontecimentos passados e submetida às normas contabilísticas, aparecesse um novo sistema de informação que suprisse estas lacunas, denominada de contabilidade de gestão. Deste modo, a informação contabilística pode ser apresentada sob duas categorias:

- Informação para o utilizador externo;

- Informação para o utilizador interno da organização.

As categorias acima apresentadas refletem a informação pretendida pelos utilizadores externos e internos, permitindo distinguir os dois ramos da contabilidade.

Enquanto que a contabilidade financeira tem por objetivo o controlo das relações com terceiros, fornecendo informações para acionistas, credores e restantes parceiros do negócio externos à organização, a contabilidade de gestão fornece informação oportuna e adequada para que os gestores da organização dirijam e controlem as suas atividades, servindo de auxílio à tomada de decisão.

As tecnologias evoluíram e reduziram significativamente o tempo entre a ocorrência dos factos e a sua comunicação, pelo que a informação contabilística produzida passou a ser mais adequada dando resposta às necessidades de informação das organizações e particularmente dos gestores, que necessitavam sobretudo de informação relevante para tomar decisões, para proporcionar valor e melhorias do desempenho, assim como formular a estratégia do negócio e apoiar atividades de planeamento e controlo. (Caiado, 2015)

Estas necessidades fizeram com que a contabilidade de gestão sofresse grandes alterações ao longo dos anos, passando de uma atividade meramente de *reporting* de dados, para uma perspetiva mais orientada para o negócio e para os gestores, e passando, desta forma, a desempenhar também o papel de apoio estratégico, tornando-se assim num instrumento eficiente da gestão.

Jordan et al. (2015) referem que a contabilidade de gestão só serve a gestão se contribuir numa forma eficiente para o apoio à tomada de decisão e para o controlo da gestão das organizações e particularmente das empresas.

Assim, devido aos notáveis desenvolvimentos da economia, o mundo torna-se hoje muito mais complexo e competitivo e, neste sentido, a rapidez com que as decisões da gestão devem ser tomadas, sob pena de perderem relevância, tornam a contabilidade de gestão cada vez mais importante. Conforme referem Horngren et al. (1999), citado por Araújo, (2015), a contabilidade deve servir como atividade estratégica, auxiliando na formulação das estratégias globais e planos a longo prazo, no apoio a tomada de decisões, assim como no planeamento e controlo dos custos das operações e atividades da organização. Perante esta necessidade, Anthony & Govindarajan (2007), referem que a função de controlo de

gestão elenca conceitos de estratégia, comportamento organizacional e contabilidade de gestão, respondendo à carência que até aqui a contabilidade de gestão tradicional e a contabilidade financeira possuíam, e tornando-se cada vez mais relevantes como auxílio na construção de vantagens competitivas sustentáveis.

1.3.2 O controle de gestão

Este novo paradigma da gestão pode ser simplificado pela existência de uma área específica nas empresas, mais focada no planejamento, na fixação de objetivos e na coordenação, integração e monitorização de todas as atividades geradoras de valor na organização, ou seja, o Controle de Gestão.

Costa & António (2015) referem que embora já existisse o conceito de controle de gestão, este apenas ganhou utilidade e relevância no início do século XX, após os trabalhos de autores ainda hoje consagrados na história da administração científica, Taylor e Fayol. Para estes autores, o controle de gestão começou por surgir como função que se destinava somente a acompanhar a realização das atividades, ou seja, a ação de controlar era vista como uma verificação de que tudo o que estava a ser realizado estava a sê-lo de acordo com o planeado. Já nesta época, fica evidenciado o enfoque que a atividade de controle de gestão tinha nas organizações, uma vez que já havia a perspetiva de planeamento. No entanto, embora estes autores comumente utilizassem a função de controle como perspetiva de planeamento, o domínio do controle de gestão era apenas financeiro. (Gomes & Amat, n.d)

Embora recente, o controle de gestão tem vindo assim, a assumir notoriedade, símbolo do crescente rigor a que as empresas estão sujeitas, contribuindo como auxiliador dos gestores no que toca ao planeamento, controle e tomada de decisão, muito embora, muitas vezes, não tenha o consentimento e importância devida por parte destes.

Ainda assim, Sandino (2004), citado por Loureiro (2007), defende a importância do controle de gestão, ao referir que este constitui um ponto de transição na vida das organizações.

Outros estudos referem que ainda não existe uma definição de controle de gestão ideal que se enquadre na atual gestão moderna das organizações, uma vez que é uma área recente na literatura sobre gestão (Araújo, 2015).

No entanto, Jordan et al. (2015:13), referem que:

“O controlo de Gestão deve ser entendido como fator de desenvolvimento da empresa, na medida em que, afetando o comportamento dos gestores, os orienta no sentido da implementação da estratégia. Neste sentido, deve envolver todos os membros da organização por forma a melhorar os desempenhos individuais e organizacionais.”

Nesta afirmação é notória a função que a atividade de controlo de gestão deverá exercer numa organização e, desde logo, pode-se referir que uma das preocupações do controlo de gestão é munir os responsáveis operacionais de ferramentas de gestão para que as melhores opções de desempenho sejam tomadas, contribuindo deste modo para aperfeiçoar o controlo sobre as atividades.

Assim, segundo Jordan et al. (2015), o âmbito do controlo de gestão é conseguir realizar a estratégia da empresa pelo desenvolvimento de instrumentos práticos de gestão, concebidos com os gestores e para os gestores.

Sendo os gestores os principais clientes do controlo de gestão, é um facto que, muitas vezes o controlo exercido é visto com desconfiança por parte destes, o que cria dificuldades à sua implementação.

Jordan et al. (2015:454) referem ainda que a “confiança e o interesse mútuo devem substituir a desconfiança e a fiscalização como método de controlo”.

Macintosh & Quattrone (2010), referido por Araújo (2015), definem o controlo como sendo um mecanismo através da qual as performances dos atores são guiadas e monitorizadas. Guiadas no sentido de orientar e monitorizadas no sentido de controlar e, por via disso, muitas vezes os gestores associam o controlo de gestão a um processo de fiscalização em que se procura verificar o que está a correr bem ou mal na execução das atividades com o objetivo de culpar o responsável em detrimento de serem implementadas ações com vista a facilitarem a tomada de decisão.

Por este motivo Dauten, Gammil & Robinson (1958:42), citado por Araújo (2015), salientam que o controlo tem sido ao longo dos anos negligenciado e considerado uma das áreas menos compreendidas da gestão.

No entanto, a importância do controlo de gestão nas organizações foi crescendo à medida que as indústrias e os mercados se desenvolveram, resultando no aumento da complexidade e na necessidade de descentralização. Assim, à medida que as organizações vão crescendo, surgem mais níveis hierárquicos e consequentemente maior número de

gestores operacionais, conduzindo a uma inevitável adaptação das estruturas organizacionais de forma a enquadrar os objetivos globais da empresa e não somente os objetivos de cada nível e área hierárquica, uma vez que a tomada de decisão passou a ser do alcance e da responsabilidade dos gestores descentralizados e não dos ditos *Controllers*.

1.3.3 A importância do *Controller* na gestão das organizações

Burgess (2007), citado por Craveiro (2013), refere que o *Controller* começa a ter um papel mais integrante na equipa de gestão, tornando-se uma mais-valia no aconselhamento e na tomada de decisão.

Para Siegel & Sorensen (1999), citado por Brito (2014), à data, as funções do *Controller* nas organizações, limitavam-se aos registos financeiros e à disponibilização da informação que requeria a preparação de orçamentos, controlo de despesas, análises de inventários, entre outras informações úteis à tomada de decisão. No entanto, não participavam nas decisões mais importantes da organização, uma vez que, na maioria das vezes, não tinham o conhecimento particular sobre os problemas tratados nem qualquer interação com os outros setores da organização, o que fazia com que a função fosse considerada insignificante.

Contudo, nos últimos anos, a função do *Controller* sofreu um verdadeiro reconhecimento, fruto do crescimento e desenvolvimento exponencial das indústrias e dos mercados. Os novos desafios impostos às organizações requerem do *Controller* uma pessoa capaz de assumir não apenas funções predominantemente financeiras, mas também de implementação da estratégia. (Fleischman et al., (1997); (Cit. in Brito, 2014)

De facto, o papel do *Controller*, nos últimos anos alterou-se passando de uma função meramente de controlo, para uma função mais direcionada ao apoio proativo à gestão, sendo até considerado um parceiro do negócio (Granlund & Lukka, 1998); (Friedman & Lyne, 2001); (Järvenpää, 2007); (Burns et al., 2014). O próprio Institute of Management Accountants (IMA) (2008:1), citado por Brito (2014), refere:

"Ser Controller é uma profissão que envolve parceria na tomada de decisões de gestão, elaboração de sistemas de planeamento e de gestão de desempenho, fornecendo conhecimento especializado em relatórios financeiros e de controlo

para ajudar a administração na formulação e implementação da estratégia de uma organização."

Na atualidade, o papel do *Controller* nas organizações é auxiliar os gestores a planear, controlar e avaliar os processos associados ao negócio e à estratégia da empresa, recolhendo, processando e comunicando informação que seja útil à gestão no apoio à decisão.

Brito (2014), citando Reis & Rodrigues (2011), alude que para uma atuação eficaz do *Controller*, a ferramenta fundamental do controlo de gestão é a informação, que deve ser acima de tudo fiável e rápida, na medida em que a informação errada e/ou tardia pode ter efeitos negativos. Por outro lado, a informação assume, atualmente, importância crescente nas organizações, auxiliando no processo de decisão e servindo também como elo de ligação entre os vários níveis hierárquicos, uma vez que, a informação gerada por determinada área serve muitas vezes o interesse de outra.

Drucker (1993), citado por Alves (2015), diz muito sobre a importância da informação quando refere que a maioria das indústrias que cresceram nos anteriores 40 anos só o conseguiram porque se reestruturaram à volta do saber e da informação.

Na mesma linha de pensamento, Gorry & Morton (1989), citado por Araújo (2015), referem a importância que a informação tem para o controlo de gestão, alegando que os sistemas de informação devem ser postos ao serviço dos gestores no que respeita ao suporte às decisões.

Deste modo e no atual panorama dos negócios, em que as organizações necessitam de obter mais informação, de maior diversidade e com maior rapidez, é fundamental que as empresas tenham ao dispor dos vários intervenientes, sistemas que permitam gerar, analisar e controlar qualquer tipo de informação para poderem responder às solicitações do mercado, tendo o *Controller* a função de organizar a informação advinda dos sistemas de informação, de modo a prepará-la para apoio no processo de decisão.

1.4 Sistemas de controlo de gestão

Os sistemas de controlo de gestão tradicionais sofreram contestação nos últimos anos, devido sobretudo ao contributo limitado que os mesmos davam em relação à execução da estratégia, que é hoje considerada umas das preocupações centrais dos gestores. Quais os

processos, procedimentos, políticas e ferramentas de gestão que garantam a concretização dos objetivos e o alinhamento da organização são a questão estratégica, sob a qual se debruçam muitos gestores.

Merchant & Stede (2007), citado por Oliveira (2013), definem sistemas de controlo de gestão como os instrumentos utilizados pelos gestores para motivar os colaboradores no sentido de tomarem decisões e empreenderem ações benéficas para a organização. De facto, um adequado sistema de controlo de gestão ajuda as organizações a obterem sucesso e a criarem valor para os seus *Stakeholders*, tendo o *Controller* a capacidade de implementar os instrumentos que lhes permitam responder com êxito às exigências da própria gestão. De qualquer modo, o sistema de controlo de gestão só se torna eficaz se for concebido e implementado com o envolvimento e participação de todos os membros da organização e não apenas do que o *Controller* considera adequado.

Tendo presente a opinião de Costa (2014), os sistemas de controlo de gestão são um fator de desenvolvimento da empresa e desempenham um papel vital nas organizações, afetando o comportamento dos gestores no sentido da implementação da estratégia.

Uma outra visão acerca do contributo dos sistemas de controlo de gestão nas organizações é a apresentada por Oliveira (2013), citando Simons (1996), ao referir que são rotinas e procedimentos formais baseados na informação que os gestores usam para manter padrões nas atividades da organização. O mesmo autor afirma ainda que os sistemas de controlo de gestão são tão importantes para a implementação da estratégia como para a sua formulação.

Com esta afirmação, Simons (1996), citado por Oliveira (2013), realça a influência que a implementação dos sistemas de controlo de gestão tem nas práticas de gestão. As rotinas e os procedimentos que os gestores utilizam (planos, orçamentos, reporte de performance) devem ser mais do que meros indicadores de gestão e são baseados em informação que servirá para comunicar os planos e monitorizar o seu cumprimento, assim como para informar sobre os desenvolvimentos emergentes, tendo como intuito manter ou alterar os padrões das atividades.

De acordo com Areias, 2016, para o sistema de controlo de gestão ser eficaz, devem estar presentes os seguintes critérios: (Cit. in Carvalho, 2014)

- Facilidade de consulta e interpretação da informação no momento pretendido;

- Permitir a comparação dos planos e orçamentos previstos face aos resultados efetivos das atividades;
- Conformidade com os critérios fixados para avaliar a eficiência da gestão;
- Possibilitar o tratamento da informação essencial tendo em conta os objetivos e fins da empresa.

1.5 Caracterização dos instrumentos de controlo de gestão

É no sentido de procurar adaptar as empresas às novas realidades de negócio, que se introduziram ferramentas estratégicas capazes de superar as limitações que uma economia, que assenta cada vez mais na competitividade global, trazia. No presente, vive-se num ambiente de forte competitividade e, por consequência, os gestores têm a preocupação de acompanhar e avaliar permanentemente todas as atividades geradoras de valor, fazendo uso de instrumentos práticos de gestão.

Atkinson et al., (2000), citado por Russo (2006), salienta que para auxiliar no processo de tomada de decisão, o controlo torna-se imprescindível, pois envolve um conjunto de métodos e ferramentas que os gestores utilizam para manter a organização numa trajetória continua para alcançar os seus objetivos.

Porém, para que haja controlo e para que o mesmo seja executado de forma pertinente, é fundamental definir objetivos e planos e que os mesmos sejam rigorosos e acima de tudo claros. Assim, e à semelhança do que refere Jordan et al. (2015), o processo de controlo de gestão engloba a fixação de objetivos, o planeamento e o acompanhamento dos resultados, sendo estas, por conseguinte, consideradas atividades primordiais do próprio controlo de gestão contribuindo para a sua relevância e pertinência. Porém, a realização destas atividades carece da implementação de determinadas técnicas consideradas essenciais para o sucesso da organização. A introdução de técnicas de gestão mais sofisticadas veio ajudar as empresas a competir no atual panorama dos negócios, caracterizado pela globalização e pela internacionalização, pelos avanços nas tecnologias que conduziram a aumentos notáveis nas capacidades e nas competências e pelo aumento dos produtos oferecidos pelas empresas aos clientes na senda da excelência e de vantagens competitivas.

Neste momento, as empresas deparam-se com realidades que outrora não eram relevantes e neste sentido, a introdução de novos instrumentos voltados para a operacionalização da contabilidade e para o controle de gestão, bem como para o desempenho organizacional têm sido implementados ao longo dos tempos.

Jordan et al. (2015:30), referem que:

“O controle de gestão corresponde a um conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem os objetivos estratégicos da empresa, privilegiando a ação e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização.”

Em complemento com a definição atrás descrita, os autores ilustram oito princípios básicos sob o qual se rege o controle de gestão (Jordan et al. 2015:30):

- 1º Os instrumentos de controle de gestão devem ser de natureza financeira e não financeira para dar resposta a objetivos de natureza diversa;*
- 2º Tem de estar presente a descentralização das decisões, a delegação da autoridade e a responsabilização;*
- 3º Alinhamento entre os diversos setores da organização tendo em conta os objetivos estratégicos delimitados;*
- 4º Os instrumentos do controle de gestão devem contribuir para a ação e não para a burocracia e documentação;*
- 5º O foco do controle de gestão deve ser o futuro e não o passado;*
- 6º Atua fundamentalmente sobre os homens do que propriamente sobre os números;*
- 7º O sistema de sanções e recompensas é parte integrante do controle de gestão;*
- 8º O controle de gestão não é do domínio de atuação apenas do Controller incidindo principalmente sobre os gestores operacionais do que propriamente sobre os Controllers.”*

Para uma atuação eficaz e eficiente do controle de gestão, os princípios atrás enunciados revelam-se essenciais. Só assim é que o controle de gestão poderá assumir um papel cada vez mais relevante na gestão das organizações, quer públicas, quer privadas, empresariais ou não. Importa salientar que apesar de serem princípios importantes que devem servir de guia à implementação de um sistema de controle de gestão, a implementação dos

mesmos é distinta de empresa para empresa, não devendo ser por este motivo considerado um modelo rígido a implementar.

Jordan et al. (2015) referem alguns dos fatores que influenciam a implementação do sistema de controle de gestão nas organizações, a destacar:

- Meio envolvente;
- Estrutura da organização;
- Dimensão e complexidade da organização;
- Setor de atividade;
- Filosofia de gestão e cultura da empresa.

A implementação eficaz e eficiente de um sistema de controle de gestão só é colocada em prática com recurso à utilização de instrumentos de gestão que ajudem os gestores a estabelecer objetivos, a elaborar um plano para os atingir, a monitorizar e avaliar o grau de cumprimento desses mesmos objetivos, e que, consequentemente, permitam a avaliação de desempenho dos gestores. Os instrumentos necessários à implementação do próprio sistema de controle de gestão vão depender das características da organização, do perfil dos gestores e sobretudo da valência que os mesmos trazem para o processo de tomada de decisão.

Nesta linha de pensamento, destacam-se os instrumentos de pilotagem, de orientação do comportamento e de diálogo, concebidos e implementados para os gestores, garantindo a sua implementação uma verdadeira uniformidade de resposta aos diferentes *Stakeholders*, e uma melhor obtenção dos objetivos estratégicos previamente definidos. (Jordan, et al., 2015)

Consoante a finalidade dos mesmos, e de uma forma sucinta, serão de seguida, descritos os instrumentos do controle de gestão que compõem os três grupos supracitados.

1.5.1 Instrumentos técnicos ou de pilotagem

A elaboração do plano operacional, do orçamento e do controle orçamental, bem como a utilização dos *tableaux de bord* e do *Balanced Scorecard*, constituem o conjunto das ferramentas de pilotagem do controle de gestão, que visam auxiliar na definição dos objetivos operacionais e estratégicos de cada área de trabalho e da empresa.

Estes instrumentos, também caracterizados de instrumentos técnicos de gestão são identificados por permitirem aos gestores acompanharem os resultados da organização e, conseqüentemente, tomarem decisões. Estes instrumentos de cariz mais técnico, nos quais os gestores se apoiam, assumem maior relevância porque permitem um adequado acompanhamento da performance da organização, dando uma visibilidade das ações corretivas a adotar perante dados reais, uma vez que são constituídos por instrumentos macro que permitem fixar objetivos, planear e monitorizar resultados.

Jordan et al. (2015) referem que os planos operacionais visam a identificação dos objetivos, das ações e dos recursos fundamentais para operacionalizar a atividade, sendo, deste modo, indispensável o envolvimento dos responsáveis operacionais, que por um lado conhecem melhor o impacto que terá a estratégia definida e por outro garantem uma responsabilidade acrescida sobre os objetivos a atingir.

Através da elaboração do orçamento, realizam-se previsões económicas para o ano seguinte, acerca de cada área de trabalho, sendo da competência dos responsáveis operacionais a sua elaboração.

Para Areias (2016:28), *“O orçamento é uma das ferramentas mais importantes do Controlo de Gestão, porque permitem planificar atividades e recursos necessários, traduzindo-se numa ferramenta de gestão e num instrumento para o controlo e tomada de decisões.”*

O controlo orçamental e os *tableaux de bord* são, na sua essência, ferramentas de acompanhamento dos resultados. A utilização do controlo orçamental nas empresas, contribui para a obtenção de uma visão da evolução do desempenho da atividade, permitindo analisar eventuais desvios que tenham ocorrido, não como forma de sanção, mas como ajuda à tomada de decisão e à condução dos objetivos e da estratégia (Jordan et al. 2015).

Areias (2016) salienta que o controlo orçamental é o meio de ligação entre o presente e o futuro, sendo da responsabilidade de cada gestor a área que afeta diretamente e sob a qual tem poder de decisão.

Dado que o controlo orçamental é puramente financeiro, os *tableaux de bord* surgem como instrumentos complementares de informação e de apoio aos gestores, exprimindo-

se em termos financeiros e não financeiros e orientados para a performance individual e organizacional.

Kaplan & Norton (2004), citado por Fernando (2015), referem que à semelhança do controlo orçamental, estas ferramentas de controlo estratégico e operacional devem estar disponíveis permanentemente, de forma a que os responsáveis operacionais possam agir eficientemente.

À semelhança do *tableaux de bord*, o *Balanced Scorecard* é um instrumento estratégico de medição e gestão de desempenho. Este modelo traduz a visão estratégica de um negócio em objetivos, metas e indicadores, organizados em quatro perspetivas diferentes: Financeira, Clientes, Processos internos e Aprendizagem e crescimento. O *Balanced Scorecard* permite de forma célere, fornecer aos gestores, as indicações claras do progresso da organização.

Bourguignon, Malleret & Nørreklit (2004), referem que o *Tableau de bord* e o *Balanced Scorecard* são ferramentas de gestão que apresentam semelhanças comuns, ao nível do uso de informação não financeira para antecipação e controlo e ainda ao nível da articulação das decisões estratégicas da gestão de topo com as ações dos colaboradores.

No que concerne ao *Balanced Scorecard*, o mesmo será tratado detalhadamente no capítulo seguinte, uma vez que, constitui o tema central deste relatório de estágio.

1.5.2 Instrumentos organizacionais ou de orientação do comportamento

Os instrumentos de orientação do comportamento têm como objetivo alinhar os gestores descentralizados de determinada organização, com os objetivos estratégicos e operacionais da mesma, garantindo o seu funcionamento.

A existência de um número elevado de gestores descentralizados acarreta responsabilidades acrescidas e, neste sentido, é fulcral garantir que as ações e decisões tomadas pelos responsáveis de cada área divisional da organização contribuem não só para o alcance dos objetivos da divisão, mas também para a obtenção dos objetivos da organização. É esta a função dos instrumentos de orientação do comportamento.

Poeiras (2009:25), citando Peters & Waterman (1987), alude para a importância da descentralização de autoridade, ao referir:

“Os gestores ao se sentirem parte integrante do projeto organizacional, dão o melhor de si e colocam o seu conhecimento ao serviço da empresa, procurando permanentemente a excelência na sua forma de atuar.”

Jordan et al. (2015) refere que orientar o comportamento significa garantir o alinhamento da gestão, ou seja, dar condições a cada gestor para que ele tenha um comportamento empresarial por forma a privilegiar na gestão do seu setor os interesses da empresa.

Assim, os instrumentos de orientação do comportamento podem-se subdividir na definição de centros de responsabilidade, na avaliação do desempenho dos gestores e na implementação de sistemas de preços de transferência interna.

Segundo Poeiras (2009), um centro de responsabilidade é uma unidade ou área que pertence à organização, dotada de objetivos particulares e de um conjunto de meios materiais e humanos que permitem ao gestor ser responsável pelas atividades inerentes à respetiva área.

Os centros de responsabilidade são instrumentos associados à gestão por objetivos, a estruturas descentralizadas e à responsabilização e delegação de autoridade, sendo que, o sucesso da criação dos centros de responsabilidade depende da capacidade da gestão de topo em ser capaz de divulgar a missão e a estratégia definida e também em conseguir alinhar a atuação dos diferentes responsáveis operacionais (Jordan et al. 2015).

Relativamente aos preços de transferência interna, Anthony & Govindarajan (2007), referem que são sistemas que visam valorizar as trocas de bens e serviços efetuadas internamente entre diferentes áreas da organização. A sua implementação, permite alinhar as ações dos gestores, face aos objetivos que se pretendem atingir e, deste modo, poderá constituir um importante instrumento de gestão.

O sistema de preços de transferência interna é relevante quando existem relações de dependência entre as áreas da empresa, sendo necessário determinar os preços dos produtos e/ou serviços que são transacionados internamente, possibilitando desta forma, avaliar o desempenho de cada centro de responsabilidade (Jordan et al. 2015).

De salientar que estas dependências resultam do facto do produto e/ou serviço poder passar por diversas subunidades da organização durante o processo de transformação, sendo que a passagem do produto de um centro de resultados para outro centro de responsabilidade, acarreta rendimentos para o centro de resultados “área fornecedora” e

custos para o centro de responsabilidade seguinte “área cliente”, pelo que o preço de transferência interna aplicado afeta o desempenho de ambas as áreas.

Anthony & Govindarajan (2007:231) referem que a utilização deste instrumento deve ter subjacente duas decisões:

“A primeira decisão é de fornecimento: a empresa deve comprar ou produzir internamente o produto? Se a decisão for produzir, então a segunda decisão é: a que preço de transferência?”

Nos preços de transferência interna, o desempenho do gestor só tem em conta as variáveis que ele pode influenciar, mesmo que não possua um controlo total sobre elas. Assim, o processo de fixação de preços ideal, é aquele que levar o gestor de cada subunidade a tomar decisões otimizadas para o conjunto da organização. Horngren et al. (2002), citado por Fernando (2015), refere que os preços de transferência internos mais utilizados em contexto empresarial são os custos padrões, os custos padrões com margem e os preços de mercado.

A avaliação do desempenho consiste num instrumento de orientação do comportamento que mede o quão bem ou não, determinada empresa fez em relação aos objetivos e metas delineados, de curto e longo prazo, contribuindo deste modo, para a melhoria da eficiência e eficácia da empresa. Para além da necessidade de fixar objetivos, é fundamental avaliar o grau de cumprimento dos mesmos, sendo aqui que nutre a importância da utilização da avaliação do desempenho como instrumento de controlo de gestão servindo como o meio de monitorizar se as unidades de negócio, subunidades organizacionais e funcionários estão a contribuir para o cumprimento dos objetivos. Neste sentido, é importante atribuir responsabilidades a divisões subsidiárias, unidades organizacionais, departamentos e/ou colaboradores.

A avaliação do desempenho será medida e monitorizada tendo em conta os objetivos de cada centro de responsabilidade de modo a que o gestor responsável pela área, seja responsabilizado apenas com base nas suas decisões.

Segundo Anthony & Govindarajan (2007), o objetivo dos sistemas de avaliação de desempenho é apoiar a implementação da estratégia, pelo que os indicadores selecionados devem garantir a estratégia organizacional.

1.5.3 Instrumentos de diálogo

Tendo em conta a necessidade de constante diálogo e negociação entre as diferentes linhas hierárquicas existentes na organização, os instrumentos de diálogo são fundamentais por facilitarem a comunicação - quer em termos de divulgação dos objetivos, quer em termos de comportamento - que todos os colaboradores devem ter face às ações a realizar e aos resultados a atingir (Poeiras, 2009).

No entanto, Areias (2016) refere que a dificuldade consiste em colocar os gestores das diferentes linhas hierárquicas a dialogarem e a assumirem responsabilidades, pelo que o sucesso na implementação dos instrumentos de diálogo, está relacionado com a capacidade de negociação entre os gestores, sendo preponderante a implementação de instrumentos que facilitem a comunicação e o diálogo constante.

Assim, os instrumentos de diálogo normalmente utilizados são as reuniões, comunicações internas, mapas e os relatórios de reunião, que permitem a partilha de informação e o debate de ideias.

Jarvenpaa (2007), citado por Loureiro (2014), refere que a implementação destes novos instrumentos tem sido crucial, ao permitir melhorar a orientação dos negócios das empresas.

Jordan et al. (2015) referem que os instrumentos de controlo de gestão só são necessários e úteis se corresponderem às preocupações dos responsáveis da empresa, se forem flexíveis para acompanhar as mutações da atividade da empresa e se o seu custo for compatível com os resultados económicos da empresa.

Neste sentido, o *Controller*, ao fornecer estes *inputs* para o auxílio no processo de tomada de decisão dos negócios e da estratégia, assume importância fulcral na estrutura de qualquer organização.

Desta forma, o controlo de gestão deve ser visto como um meio de sustentação e desenvolvimento de qualquer empresa, influenciando o comportamento dos gestores na procura de soluções individuais com vista a atingir os objetivos estratégicos da organização, sendo este o instrumento fundamental para a criação de valor.

1.6 *Balanced Scorecard*

Neste ponto do relatório, é explicada, de forma aprofundada, a ferramenta de gestão estratégica que veio impulsionar o mundo dos negócios, perante a falta de capacidade em

medir e definir as atividades criadoras de valor nas organizações. Através das publicações dos autores fundadores do *Balanced Scorecard*, bem como dos investigadores que têm divulgado diferentes abordagens sobre esta metodologia, irão descrever-se e desenvolver-se aspetos relevantes para aplicação desta ferramenta e das perspetivas críticas, aperfeiçoando assim a sua utilidade para a gestão.

Neste sentido, será feita uma análise à literatura existente sobre o *Balanced Scorecard*, compreendendo assim as potencialidades que apresenta nos dias de hoje e que servirão como base para a sustentabilidade presente e futura das organizações.

1.6.1 A importância dos aspetos não financeiros na medição de desempenho

Num momento em que se processavam importantes transformações nos negócios, na economia e na gestão das organizações em geral, quer ao nível das tecnologias, quer ao nível da competitividade e exigência dos mercados em que as organizações se inserem, bem como a crescente valorização da informação e comunicação, era fundamental orientar a atenção dos diferentes atores para os fatores críticos de sucesso. Efetivamente, para operar no contexto económico atual, é exigido às organizações novas formas de medição e de acompanhamento dos resultados, baseadas em informações não somente financeiras, mas também não financeiras.¹

Neste contexto, os tradicionais modelos de gestão eram insuficientes e desadequados para compreender, prever e controlar as determinantes do sucesso organizacional, uma vez que tinham em conta apenas elementos de carácter económico-financeiro. Era fundamental agregar ao conjunto de indicadores financeiros um grupo de indicadores de carácter não financeiro que refletissem sobre a melhor forma de medir a performance organizacional. Sobre esta temática, Russo (2006) sustenta os motivos mais relevantes para medir o desempenho das organizações:

- Alinhamento da missão, da estratégia, dos valores e comportamentos;
- Continuar o aperfeiçoamento dos processos, produtos e resultados;
- Quantificar os sucessos ou os fracassos alcançados.

¹ Os mercados financeiros são o exemplo concreto do reconhecimento da importância dos fatores intangíveis nas organizações, já que abordam estes aspetos na avaliação da empresa (Russo, 2006).

Neste contexto, Russo (2006), salienta que para a medição do desempenho organizacional, comunicar a estratégia a toda a organização, alinhar as ações com os objetivos estratégicos e medir efetivamente o desempenho organizacional, são as três questões centrais conducentes a uma cultura organizacional forte.

Eccles (1991), referido por Pinto (2009), traduz a nova realidade com que os gestores se deparam, ao referir que esta mudança requer alterações nas estratégias e na competitividade dos negócios e na necessidade de se desenvolverem novos sistemas de medição da performance. Alude ainda para a introdução de indicadores não financeiros, ao referir:

“Durante muitos anos os gestores de diversas organizações, em diferentes indústrias e setores, têm vindo a refletir sobre a melhor forma de medir a performance dos seus negócios. Reconheceram que a nova realidade das estratégias e da competitividade requerem novos sistemas de medição...A transição entre a visão dos indicadores financeiros como sendo os pilares da medição da performance, para uma visão em que esses indicadores são encarados apenas como um instrumento de medição, no conjunto de muitos outros” (Pinto 2009:38).

Assim, é fundamental que haja uma combinação equilibrada entre indicadores de desempenho que traduzam a missão, que traduzam dados financeiros e não financeiros, um olhar interno e externo sobre os processos e sobre os mercados e clientes respetivamente, a obtenção de informação consistente acerca da performance operativa e sobretudo o grau de alinhamento com as linhas estratégicas definidas.

Estava assim pensada a ferramenta ideal para medir a performance no ambiente empresarial: o *Balanced Scorecard*.

1.6.2 A origem do *Balanced Scorecard*

Com o objetivo de se desenvolver um sistema de avaliação de desempenho organizacional, Robert Kaplan e David Norton dois docentes da Harvard Business School, realizaram, em 1990, através do *Nolan Norton Institute*, unidade de pesquisa da KPMG, um estudo sobre a avaliação de desempenho das organizações do futuro em 12

grandes empresas norte americanas,² tendo como principal fundamento verificar a ineficácia dos indicadores puramente financeiros, que, apesar de essenciais, por si só não eram suficientes para medir o desempenho das organizações, não permitindo a criação de valor económico futuro.

As conclusões obtidas neste estudo foram publicadas somente em 1992 na revista americana *Harvard Business Review*, através de um artigo intitulado “*The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*”.

Neste artigo, os autores Kaplan & Norton (1992) constataram que as organizações não se podem basear apenas em indicadores financeiros devido à insuficiência dos mesmos em avaliar o desenrolar de uma empresa, não só por apenas terem em conta os acontecimentos históricos, que apenas servem para melhorar decisões futuras, mas sobretudo devido à importância cada vez maior dos fatores intangíveis indispensáveis à tomada de decisões estratégicas.

Investigadores e gestores consagrados como Neves (2000), Rodrigues (2002), Martins (2002), Marcos et al., (2001) e Ramos & Gonçalves (2002) têm, ao longo dos anos, partilhado a mesma opinião, ao salientarem a necessidade de se encontrarem novas formas de valorizar os aspetos qualitativos e não financeiros da atividade empresarial. (Cit. in Russo, 2006)

Russo (2006) refere que a crescente importância que se tem vindo a dar aos dois fatores acima mencionados, obriga a que os mesmos sejam geridos e controlados, pois são, presentemente, considerados potenciadores da competitividade empresarial.

Através da análise destes fatores, tanto os investidores, como gestores e colaboradores, tinham acesso a outro tipo de informação mais relevante, e que fosse ao encontro das suas expectativas, pois poderiam obter uma imagem mais pormenorizada do desempenho global da organização, do seu progresso e evolução. No que trata a valores intangíveis como a análise da produtividade, poderiam obter uma imagem do progresso e evolução da organização ao detalhe e a todo o instante, permitindo a mudança de atuação, muito

² Advanced Micro Devices, American Standard, Apple Computer, Bell South, CIGNA, Conner Peripherals, Cray Research, Dupont, Electronic Data Systems, General Electric, Hewlett Packard, Shell Canada (Russo, 2006:20)

antes de se conhecer um veredicto financeiro e conseguiriam receber informações sobre ações concretas necessárias a cumprir a estratégia. (Cruz, 2006)

É neste contexto que a partir da década de 90 do século XX, um número cada vez maior de empresas começa a englobar indicadores não financeiros na análise dos seus resultados.³

Bourguignon, Malleret & Nørreklit, através do artigo “*The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension*”, publicado em 2004 na revista “*Management Accounting Research*”, referenciam que, em 2002, através de uma pesquisa realizada a nível europeu, ficou patente que as organizações, essencialmente na Alemanha, Reino Unido e Itália, estão familiarizadas com o BSC em 98%, 83% e 72% das empresas inquiridas, respetivamente. (Bourguignon, Malleret & Nørreklit, 2004)

Estudos empíricos mais recentes realizados noutros países, mostram que 53% das empresas inquiridas na Suécia utilizam o BSC, 45% utilizam o BSC na Índia e em Portugal a taxa de implementação é bastante reduzida quando comparada com outros países, o que vem dar jus à importância crescente desta ferramenta de medida da performance multidimensional no seio das empresas, sobretudo em países tecnologicamente mais desenvolvidos (Kraus & Lind, 2010, Anan, Sahay & Saha, 2005 e Quesado & Rodrigues 2009; Cit. in Machado, 2013).

Ainda assim, as suas potencialidades, reconhecidas mundialmente quer por empresas de consultoria, investigadores e sobretudo empresas implementadoras, levaram a revista *Harvard Business Review* a classificar o BSC como uma das ideias mais influentes da gestão dos últimos 75 anos. (Portal Gestão, 2010)

1.6.3 O desenvolvimento do *Balanced Scorecard* enquanto ferramenta de controlo de gestão

O BSC sofreu, ao longo dos anos, revisões subsequentes. Numa primeira versão, o BSC foi definido por Kaplan & Norton (1992), como um sistema de avaliação de desempenho que integra um conjunto de medidas estratégicas financeiras (que medem os fatores tangíveis) e não financeiras (que medem os fatores intangíveis), organizadas sob 4

³ A título de exemplo, são indicadores não financeiros a qualidade dos produtos e serviços prestados, *know-how* dos recursos humanos, quota de mercado, nível de fidelização dos clientes, competência e motivação dos colaboradores e eficiência dos processos internos.

perspetivas diferentes: Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizagem e Crescimento. Nesta fase inicial, a essência do BSC era sobretudo a de propiciar às empresas, uma nova forma de visionarem as suas estratégias de longo prazo, articulando-as com decisões de curto prazo. Desta forma, o BSC procurava balancear as perspetivas externas (Financeira e Clientes) com as perspetivas internas (Processos Internos e Aprendizagem e Crescimento), indicadores de médio e longo prazo com indicadores de curto prazo e os indicadores de resultados com indicadores de ação. (Santos, 2014)

Deste equilíbrio/balanceamento surge a origem do nome “*Balanced*”. O termo “*Scorecard*”, é a denominação sugerida pelos autores para quantificar o desempenho. Vide figura nº 1-1

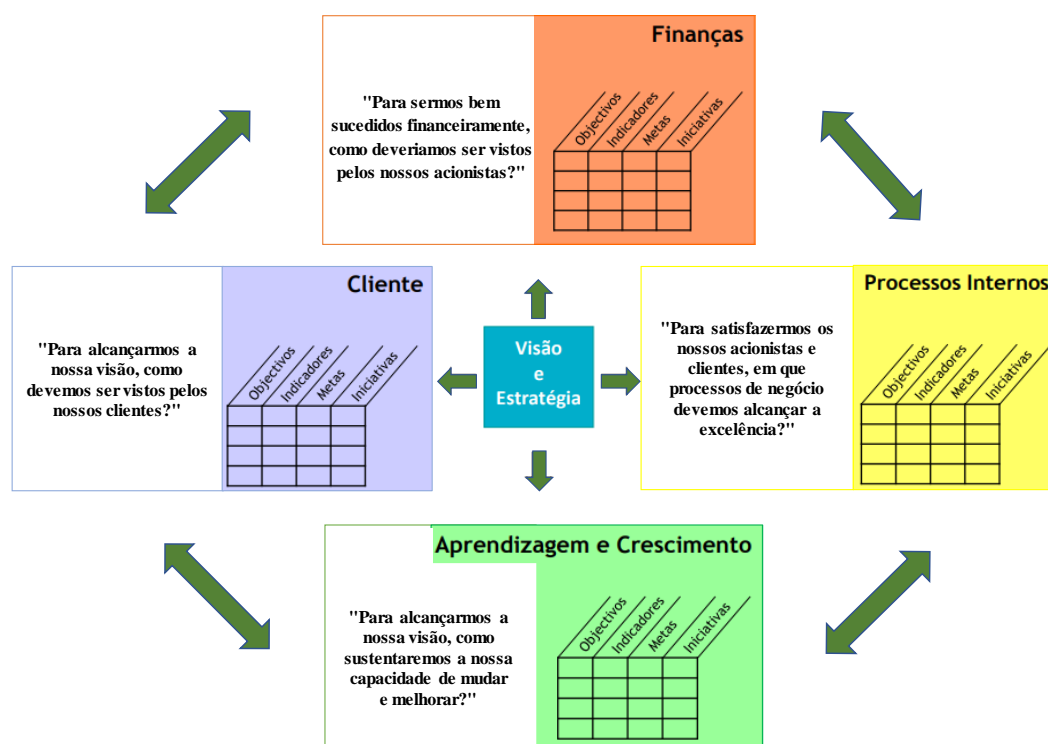


Figura 1-1 *Balanced Scorecard*

Fonte: Adaptado de Kaplan & Norton, (1996)

1.6.3.1 Perspetiva financeira

Esta perspetiva baseia-se essencialmente na análise de indicadores financeiros, permitindo avaliar de que forma a estratégia implementada pela organização está a contribuir para melhorar os seus resultados e em que medida servem as expectativas dos *Stakeholders*. Baseada sob a análise de dados passados, esta perspetiva demonstra os

resultados das decisões estratégicas tomadas nas restantes perspetivas (Clientes, Processos Internos e Aprendizagem e Crescimento). É dada especial importância aos objetivos de lucro, produtividade e rentabilidade, razão pela qual a componente financeira consta na parte superior do *Balanced Scorecard*. (Russo, 2006)⁴

Note-se que esta perspetiva aborda dois aspetos importantes: Estratégia de Produtividade e Estratégia de Crescimento da Receita. A estratégia de produtividade é a capacidade da empresa em melhorar a estrutura de custos quer seja através da redução de custos indiretos quer seja pela eliminação de custos resultantes das operações diárias. Esta estratégia também tem em conta a capacidade da organização em gerir de forma eficaz e eficiente o uso dos recursos financeiros e físicos que dispõe. A estratégia de crescimento da receita é a capacidade que a organização possui para aumentar o valor a oferecer ao cliente ou expandir novas oportunidades de obter receitas quer através do incremento das vendas, da angariação de novos clientes ou a criação de novos produtos, poderão ser as formas adotadas. (Russo, 2006)

1.6.3.2 Perspetiva de clientes

Esta perspetiva determina o modo como a organização é vista pelos clientes e a forma como esta gostaria de ser vista por eles. Se querem emergir no atual panorama dos negócios, as organizações devem olhar para o cliente como o elemento central de toda a estratégia. Neste contexto, as empresas devem focar-se no conjunto de atividades que permitem criar uma vantagem sustentável. As características do produto ou serviço a oferecer, o relacionamento com os clientes e a imagem, são atributos indissociáveis que as empresas devem privilegiar quando procuram selecionar um mercado alvo.

1.6.3.3 Perspetiva de processos internos

Qualquer organização, no atual panorama económico onde a competitividade impera, para além de dispor dos procedimentos, culturas e processos internos necessários à prossecução dos objetivos comuns, necessita que os mesmos sejam executados de forma eficiente e eficaz para não comprometerem as metas fixadas nas perspetivas financeira e

⁴ O *Balanced Scorecard* é apresentado com uma configuração diferente nos casos em que o resultado pretendido pela organização passa por outros indicadores que não o lucro, como por exemplo a satisfação dos utentes (Russo, 2006)

clientes. Neste contexto, a organização deve identificar os processos críticos geradores de valor para os quais deve alcançar a excelência. Note-se a interligação entre esta perspectiva e as perspectivas de clientes e financeira, uma vez que, a satisfação dos clientes é o resultado natural do desempenho de processos que ocorrem em operações internas críticas e que no futuro impulsionam os resultados financeiro e a criação de lucro para a empresa e seus acionistas.

1.6.3.4 Perspetiva de aprendizagem e crescimento

Esta perspetiva aborda os fatores intangíveis da organização, considerados essenciais para o crescimento e desenvolvimento a médio/longo prazos. Os objetivos que permitem orientar o crescimento organizacional sustentado são a essência desta perspetiva, onde os fatores intangíveis como o capital humano, capital informação e o capital organizacional são os elementos distintivos desta perspetiva, sobre as quais as empresas devem incidir, de forma a materializar os objetivos identificados nas restantes perspetivas. Estes três elementos estão cada vez mais ligados ao valor da organização dos quais depende o próprio sucesso. Assim, é fundamental que se criem condições para um crescimento sustentado, sendo estes fatores considerados centrais para tal desígnio.

1.6.4 Pensar em estratégia ou pensar estrategicamente: as bases do *Balanced Scorecard*

Numa fase posterior, Kaplan e Norton constataram que os gestores não estavam a utilizar o BSC apenas como sistema de avaliação de desempenho, mas, principalmente como sistema de gestão estratégica.

Através do artigo publicado em 1993 por Kaplan e Norton, com o título “*Putting the Balanced Scorecard to Work*”, os autores reforçam as potencialidades do BSC, ao referirem:

“O Balanced Scorecard fornece aos gestores um modelo lógico que traduz os objetivos estratégicos de uma empresa num conjunto coerente de indicadores de performance. Muito mais que um exercício de medição, um Balanced Scorecard é um sistema de gestão capaz de contribuir para melhorias profundas em áreas críticas, tais como – Produtos, processos, clientes e conquista de quota de mercado”. (Cit. in Pinto, 2009:52)

Este artigo publicado pelos autores, menciona a importância da escolha de medidas baseadas no sucesso estratégico e reflete os primeiros resultados da prática do BSC em várias empresas, começando este a ser visto como uma verdadeira ferramenta de gestão estratégica capaz de interagir com diferentes processos e metodologias. (Pinto, 2009)

No artigo publicado em 1996 na Revista *Harvard Business Review* denominado “*Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management Systems*”, os fundadores deste modelo, referem que as perspetivas que integram o BSC, constituem muito mais do que uma simples análise conjunta de indicadores. Nesta publicação, Kaplan & Norton (1996), focam dois conceitos fundamentais que já tinham sido mencionados no artigo anterior, mas que não tinham expressão prática no novo modelo, a visão e a estratégia. Com a inclusão prática destes conceitos, o BSC passava claramente a ideia de que estava a ser utilizado para gerir a estratégia, traduzindo-a em objetivos operacionais, devidamente balanceados sob as 4 perspetivas através de relações de causa-efeito. Nesta publicação, os autores destacam a evolução que o modelo teve, passando este de um mero painel de instrumentos para uma ferramenta de gestão estratégica.

1.6.4.1 As bases do *Balanced Scorecard*

Para uma implementação bem-sucedida do *Balanced Scorecard*, é, pois, fundamental identificar e definir a Missão, os Valores e a Visão da organização. Constituindo os pilares do *Balanced Scorecard*, os elementos atrás descritos são os alicerces que permitem que a organização se concentre no fundamental, conseguindo realizar e maximizar o seu potencial e o da própria ferramenta.

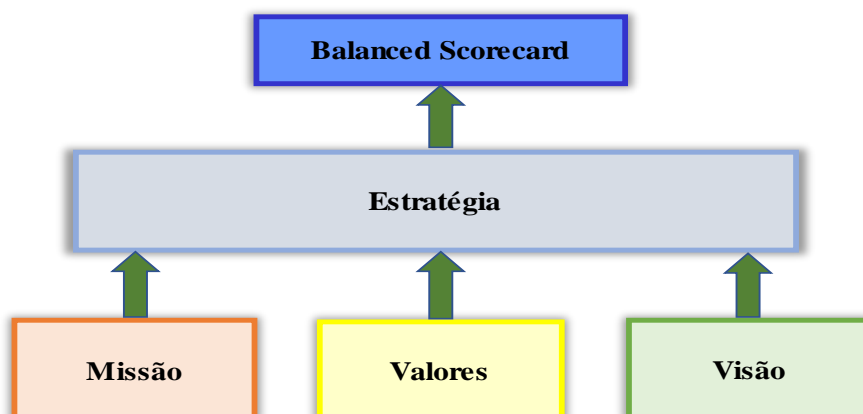


Figura 1-2 Os pilares do *Balanced Scorecard*

Fonte: Adaptado de Pinto (2009)

Pinto (2009) refere que o ponto de partida para a implementação do *Balanced Scorecard*, consiste num trabalho de reflexão da gestão de topo, em identificar e definir estes elementos. Por vezes é considerado um processo de difícil execução devido sobretudo ao conhecimento limitado que os gestores detêm sobre o contexto global em que a organização atua e a capacidade limitada para envolver e alinhar todos os colaboradores da organização com as decisões definidas pela gestão de topo.

Neste contexto, o ponto de partida para a implementação do *Balanced Scorecard* passa primeiramente pela definição da missão de forma clara, a qual deverá estar suportada por um conjunto de valores partilhados e interiorizados por todos os membros da organização e posteriormente pela definição da visão, com base na qual serão depois estruturadas as prioridades estratégicas necessárias à sua concretização.

1.6.4.1.1 Missão

A missão constitui o primeiro pilar do BSC, assumindo uma importância crucial para a organização na medida em que traduz os objetivos gerais e a razão da existência da organização, respondendo às questões “*O que fazemos? A quem nos destinamos? Porque existimos?*” (Pinto, 2009:61).

A missão, vista como um pilar do *Balanced Scorecard*, tem que conter um enfoque muito mais apelativo e motivador, servindo de referência a um conjunto de critérios e linhas de orientação, pelos quais os membros da organização se orientam, assim como a transmissão de uma imagem positiva da empresa tanto a nível interno como externo.

1.6.4.1.2 Valores

Os valores constituem o segundo pilar do BSC e têm de estar verdadeiramente interligados com a missão, sob pena de provocar impactos negativos na organização. Os valores são princípios ou crenças que guiam determinada organização. Constituem outro pilar do BSC na medida em que correspondem aos princípios que norteiam a organização e na qual os colaboradores e restantes partes envolvidas, acreditam.

Na identificação dos valores, a organização procura responder à questão: “*Que princípios e crenças nos orientam?*” (Pinto, 2009:61).

1.6.4.1.3 Visão

A visão constitui o último pilar do *Balanced Scorecard* e é definida com base na missão e nos valores da organização. A declaração da visão da organização pode ser definida como um futuro ideal desejado e por isso deve ser orientada para a ação, devendo ser capaz de responder às questões: “*Para onde queremos ir? e Qual o nosso destino?*” (Pinto, 2009:61).

Com estas questões, a organização pretende determinar aquilo que deseja alcançar e neste sentido, a declaração da visão deve possuir um carácter motivador, constituindo a chave para a mobilização de todos os membros da organização para empreenderem a mudança. Forte (2012), citando Freire (2004), salienta que este atributo presente na visão de uma organização contribui para o alinhamento de esforços dos colaboradores, permitindo-lhes alcançar padrões de competência e excelência mais profícuos.

1.6.4.1.4 Estratégia

Após a identificação da missão, dos valores e da visão, a organização deverá formular estratégias. A estratégia é o caminho que a organização decide percorrer para atingir o desejado, sendo por isso, orientada para o futuro. A identificação da estratégia é um elemento essencial na gestão e de melhoria da performance organizacional, constituindo o objetivo central do BSC, na medida em que a identificação dos três pilares do BSC só deixam de ser um simples conjunto de informações, se forem acompanhados por uma estratégia.⁵ A análise de indicadores relativos à performance, só fará sentido se forem conhecidas as prioridades estratégicas da organização, as quais deverão estar alinhadas com a sua missão, visão e valores.

1.6.5 Articulação das quatro perspetivas em relações de causa-efeito: o Mapa da Estratégia (*Strategy Map*)

Como forma de exercer uma relação de causa-efeito entre os diversos objetivos que tornasse visível a estratégia da organização, Kaplan & Norton (2000), desenvolveram um instrumento em que fosse possível tal pretensão, e que é hoje crucial em qualquer implementação. - **O *Strategy Map* ou Mapa da Estratégia.**

⁵ É geralmente aceite que para a formulação da estratégia se deva responder à pergunta: “*Como seremos diferentes ao criar valor?*” (Pinto, 2009:61)

Publicado na revista *Harvard Business Review*, a primeira grande referência bibliográfica divulgada por Kaplan e Norton sobre o Mapa da Estratégia surge em outubro de 2000, no artigo “*Having Trouble With Your Strategy? Then map it*”, no qual os autores definem o conceito, elencam um conjunto de potencialidades da nova ferramenta e apresentam o aspeto gráfico dos mapas.

Neste artigo, ficou evidente a expectativa dos autores perante a criação do Mapa da Estratégia, ao defenderem uma comunicação não só verbal, mas também visual, no qual sejam facilmente entendidos os objetivos da estratégia e percebida a relação que deve existir entre os diversos atores, com vista ao cumprimento das metas propostas. O princípio fundamental de Kaplan e Norton com a criação do Mapa da Estratégia, era colmatar a lacuna existente por parte dos gestores que tentam implementar as suas estratégias sem que a comuniquem adequadamente e detalhem informação relevante para a sua execução operacional.

Considerado pelos autores, uma ferramenta complementar ao já criado BSC, o mapa da estratégia permite identificar as relações de causa-efeito entre os fatores críticos de sucesso de cada uma das perspetivas do BSC, que deverão ser estabelecidas para que tudo funcione balanceado através de uma representação gráfica, o que o torna uma ferramenta preponderante para se entender a estratégia.

Estes mapas permitem que os objetivos e as metas sejam estabelecidos e geridos e que a estratégia possa ser traduzida e convertida em termos operacionais. No entanto, para que tal seja possível, é necessário que a estratégia seja conhecida e entendida por todos os que contribuem para a sua execução, o que implica que haja um processo de comunicação alargado a todas as áreas funcionais da organização, uma vez que, independentemente do nível hierárquico que ocupam na organização, todos contribuem para a execução da estratégia.

Através dos mapas da estratégia este processo de comunicação e entendimento da estratégia tornou-se mais simples, utilizando uma metodologia designada por desdobramento em cascata, que consiste na implementação de BSC e Mapas da Estratégia aos níveis mais baixos da hierarquia da organização, devidamente alinhados com o Mapa da Estratégia definido pela gestão de topo. (Pinto, 2009)

Pinto (2009) refere ainda a importância que a criação do Mapa da Estratégia teve no processo de comunicação e envolvimento da organização que levou à evolução do próprio BSC de um sistema de gestão estratégica para um sistema de comunicação da estratégia.

1.6.6 Impacto do *Balanced Scorecard* na gestão das organizações

Durante o século XXI, sucedem-se diversas publicações sobre o *Balanced Scorecard* com o objetivo de aprofundar e consolidar conceitos, bem como averiguar a evolução que a ferramenta teve nas organizações.

Neste contexto, Kaplan & Norton (2001), publicam o segundo livro denominado “*The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*” que surge após dez anos desde o aparecimento do BSC. Esta publicação teve como propósito servir de complemento ao primeiro livro (1996), consolidando conceitos apresentados até então, e sobretudo salientar a evolução do *Balanced Scorecard* nas organizações, transmitindo as práticas utilizadas pelas empresas que geriram a estratégia através da ferramenta e obtiveram sucesso nos primeiros dez anos. Kaplan & Norton (2001), basearam-se nos Mapas da estratégia criados pelas organizações implementadoras, para consolidar a importância prática deste instrumento e suas potencialidades, através do qual obtinham resultados significativos. Neste livro ficaram evidenciados os cinco princípios que caracterizam a organização concentrada na estratégia, tendo o primeiro princípio sido analisado detalhadamente.

Os cinco princípios propostos por Kaplan e Norton que caracterizam a organização centrada na estratégia, são os seguintes:⁶

- Mobilizar para a mudança através da gestão de topo;
- Traduzir a estratégia em termos operacionais;
- Alinhar a organização com a estratégia;
- Fazer da estratégia um trabalho de todos;
- Fazer da estratégia um trabalho contínuo.

O terceiro livro, “*Strategy Maps: Converting Intangibles Assets Into Tangible Outcomes*”, surge em 2004 com o objetivo de reforçar a relevância prática dos mapas da

⁶ Adaptado de Pinto, (2009), reproduzido em Kaplan e Norton, *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Competitive Environment*, (2001)

estratégia, direcionando a sua análise ao apoio dos responsáveis na implementação deste instrumento, bem como aprimorar o fundamento do segundo princípio da organização centrada na estratégia. Na sequência e tendo como intuito detalhar o terceiro e quarto princípio atrás descrito, Kaplan e Norton publicam em 2006 um novo livro – “*Alignment - Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*”. Nesta publicação os autores reforçam a importância do alinhamento para o sucesso organizacional, caracterizando o mesmo como uma fonte crucial de criação de valor, defendendo a ideia de que o valor criado pelo grupo organizacional (*corporate*) e restantes unidades de negócio, se alinhadas, teria de ser maior do que se as mesmas funcionassem autonomamente e de forma isolada. (Kaplan & Norton, 2006)

1.6.7 Polissemia conceitual

O *Balanced Scorecard* continuou e continua a evoluir constantemente desde a sua conceção no início dos anos 90, sendo hoje considerado um dos melhores instrumentos para conseguir o alinhamento de todos os recursos organizacionais.

Como já foi referido, o *Balanced Scorecard* foi apresentado por Kaplan e Norton em 1992 sendo posteriormente complementado por investigadores e estudiosos que têm ao longo dos anos elaborado diversas definições e considerações críticas acerca desta ferramenta. Neste sentido, serão a seguir descritos os pontos de vista de alguns autores relativamente a este instrumento de controlo de gestão.

Assim, Kaplan & Norton (1992) citado por Vicente (2013:11), definem numa primeira instância o conceito ao definirem o *Balanced Scorecard* como:

“Uma ferramenta de gestão que procura dar uma visão global e integrada do desempenho organizacional de acordo com a perspetiva financeira refletindo os resultados de ações passadas e uma perspetiva não-financeira, relacionada com fatores intangíveis vistos como fundamentais para um bom desempenho futuro.”

Em 1993, surge uma nova evolução do conceito, ao referir que:

“O Balanced Scorecard fornece aos gestores um modelo lógico que traduz os objetivos estratégicos de uma empresa num conjunto coerente de indicadores de performance. Muito mais que um exercício de medição, o Balanced Scorecard é um sistema de gestão capaz de contribuir para melhorias profundas em áreas

críticas, tais como: produtos, processos, clientes, e conquista de quota de mercado.” (Kaplan & Norton, 1993); (Cit. in Vicente, 2013:1)

Já Prado (2002), citado por Soares (2011), define o *Balanced Scorecard* como uma ferramenta de apoio que possibilita acompanhar e monitorizar a evolução das decisões da empresa, centradas em indicadores chave que permitem a cada colaborador entender melhor cada aspeto ligado à estratégia.

Anthony & Govindarajan (2007) referem que o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta que ajuda a estabelecer o foco da empresa, a melhorar a comunicação, a estabelecer objetivos organizacionais e a promover o feedback sobre a estratégia.

O *Balanced Scorecard* na ótica de Quesado & Rodrigues (2009), citado por Ferreira (2013:5), é:

“Um modelo que procura favorecer a implementação da estratégia através da definição e seguimento de um conjunto de objetivos coerentes com a mesma. Vinculando a estratégia a longo prazo com os objetivos a médio e a curto prazo, este sistema foi desenvolvido para comunicar os diversos objetivos perseguidos por uma organização, refletindo os elementos (tangíveis e intangíveis) que se consideram críticos para a sobrevivência e crescimento da organização.”

A mesma opinião é partilhada por Pinto (2009:40), ao referir que:

“A filosofia do Balanced Scorecard assenta na visão global da estratégia das organizações apoiada em quatro perspetivas: financeira, clientes, processos e aprendizagem e crescimento. A perspetiva financeira centra-se nos indicadores financeiros, transmitindo uma visão do passado – o que já aconteceu. As outras três perspetivas - clientes, processos e aprendizagem e crescimento - contêm elementos que permitem à organização planear o seu horizonte de longo prazo – o que queremos que aconteça.”

Face à evolução que o BSC tem tido ao longo do tempo, Soares (2011:3) refere:

“Inicialmente o Balanced Scorecard foi considerado apenas como um sistema de medição de desempenho (Kaplan & Norton, 1992) mas, posteriormente as organizações passaram a implementá-lo como um instrumento de acompanhamento da estratégia da empresa, elegendo indicadores com base na estratégia organizacional (Kaplan & Norton, 1993). Na atualidade o Balanced

Scorecard apresenta-se como um sistema de gestão estratégica para as organizações (Kaplan & Norton, 1996), sendo uma ferramenta de gestão que possibilita gerir a estratégia organizacional, clarificá-la e comunicá-la. Kaplan & Norton, (2001)”

Segundo Jordan et al. (2015:274):

“O Balanced Scorecard pretende ligar o controlo operacional de curto prazo, com a visão e estratégia de longo prazo, focalizando a atenção dos responsáveis nos fatores críticos para a implementação estratégica, o que permite aos gestores acompanhar a evolução do negócio e a implementação estratégica nas quatro perspetivas.”

Os autores realçam ainda que a inclusão de indicadores financeiros reflete os resultados das ações passadas e os indicadores não financeiros serão determinantes para um bom desempenho financeiro futuro.

Na perspetiva de Costa & António (2015:97):

“O Balanced Scorecard pretende ser uma ferramenta de gestão e controlo que associa atividades de curto-prazo e objetivos de longo-prazo, e um sofisticado instrumento que permita relacionar as operações e o negócio, conferindo às atividades um perfeito alinhamento entre estas e a estratégia da empresa através da tradução da visão estratégica, da ligação entre departamentos, áreas e colaboradores, da fomentação de maior e melhor comunicação, de um planeamento eficientemente com base em objetivos suportados pelas opções estratégicas escolhidas e, da possibilidade de conferir aos utilizadores a capacidade de ajustar constantemente as assunções causa-efeito na procura da excelência.”

Um parecer mais recente sobre o BSC é referenciado por Mações, (2017:364), ao referir:

“O Balanced Scorecard procura alinhar a estratégia e as atividades operacionais da empresa de forma a garantir que os objetivos estratégicos definidos para cada uma das quatro perspetivas, sejam atingidos.”

O autor refere ainda que o BSC apresenta uma perspetiva mais alargada do que a perspetiva tradicional, contemplando não apenas a avaliação do desempenho económico-financeiro da organização, mas um equilíbrio entre dados financeiros e não financeiros.

Sucintamente, o *Balanced Scorecard* é um modelo de gestão que ajuda as empresas a executarem com sucesso as suas estratégias – traduzir a estratégia – articulando a sua gestão com os objetivos operacionais melhorando o comportamento e o desempenho em todos os níveis da organização.

1.6.8 *Balanced Scorecard*: visão atual e perspectivas

Na altura concebido com o objetivo de apoiar os gestores das empresas do setor privado, o *Balanced Scorecard* é hoje um instrumento gradual, implementado em qualquer tipo de organização, seja privada, pública ou sem fins lucrativos. Com o propósito de conseguir alinhar a estratégia com capital humano, processos e infraestruturas de uma determinada organização, o BSC é hoje considerado uma metodologia perceptível em toda a organização, útil para ser utilizado de forma complementar com outras ferramentas do controlo de gestão.

Caracterizado por ser um método único de utilização específica, o BSC visa ser um instrumento divergente de empresa para empresa. Devido à utilidade prática do modelo, a sua implementação deve ser adaptada às particularidades de cada uma das diferentes realidades empresariais. Todavia, a implementação do BSC requer um conhecimento profundo da organização e do seu funcionamento e por isso é um processo complexo. A dinâmica dos gestores, a sua capacidade estratégica, de inovação e de análise está intimamente ligada ao sucesso do BSC (Oliveira, 2009).

O *Balanced Scorecard* é um instrumento de gestão crucial na vida das organizações, assumindo-se como uma abordagem fundamental no processo de gestão estratégica (Oliveira, 2009).

Inquestionavelmente, a aplicação desta ferramenta tem contribuído para a melhoria substancial do desempenho das empresas. Apesar do evidente benefício que esta ferramenta trouxe para as organizações, é imprescindível perceber se na prática a sua implementação é viável, numa perspetiva de custo/benefício. (Russo, 2006)

Muito embora pareça uma metodologia ao alcance apenas das grandes empresas⁷ que possuem uma estrutura organizacional complexa, o BSC, é hoje um instrumento com o

⁷ Russo (2006) refere que o BSC foi implementado em mais de 50% das grandes multinacionais situadas nos Estados Unidos da América e no Canadá.

mesmo grau de utilidade quer estejamos perante uma pequena, média ou grande empresa, uma vez que, com o aparecimento e desenvolvimento de *softwares* específicos⁸ é já possível tratar dados de forma quase automática, permitindo ao gestor obter informações e tomar decisões com base em factos reais e dos mais variados, de forma correta e atempada. (Póvoas, 2000)

A época atual em que vivemos, caracterizada pela crescente globalização, turbulência e crescimento irregular dos mercados, acompanhado pelas mudanças constantes que ocorrem na economia, bem como o aumento da competitividade e da exigência dos consumidores, obriga as empresas e os gestores a focarem-se em fatores críticos de sucesso que lhes garantam perpetuidade e sustentabilidade, num contexto atual de mudança (Bernardo, 2009). Para que tal seja possível, é essencial que os gestores obtenham informações que lhes permitam estar a par de uma série de indicadores e de análises de forma a poderem acompanhar e controlar o desempenho da organização nas diversas áreas. Hoje, a verdadeira informação de gestão que o tomador da decisão pode obter, não depende exclusivamente da componente financeira, onde muitas vezes não vem aferido o real valor da organização (Póvoas, 2000). As outras três componentes do *Balanced Scorecard* (Clientes, Processos Internos e Aprendizagem e Crescimento), permitem obter uma visão geral da capacidade da organização, que, contudo, não agrega as perspetivas, social, ambiental, concorrencial e de fornecedores que são, nos dias que correm, fundamentais nas estratégias empresariais (Russo, 2006). Não deixa, contudo, de ser evidente a flexibilidade e a adaptabilidade que os autores do BSC permitem, podendo cada empresa, como caso único que é, ajustar a ferramenta à sua real necessidade (Bernardo, 2009).

A expectativa é que nos próximos anos o BSC sofra revisões metodológicas vindo a ser possível a integração de novas componentes em estreita ligação com as existentes, permitindo aos gestores uma visão mais ampla e aprofundada do valor efetivo da

⁸ São exemplos de *Softwares* de BSC certificados pela “*Balanced Scorecard Collaborative*”: *Bitam Stratego*, *Oracle Balanced Scorecard*, *QPR Scorecard*, *SAP Strategic Enterprise Management*, *SAS Strategic Performance Management*, *Microsoft Office Business Scorecards Accelerator* entre outros (Russo, 2006).

BSC designer, ESM software e o software da Quidgest, são outros exemplos de BSC certificados.

organização. O subaproveitamento dos *softwares* de gestão também têm contribuído para a limitação deste instrumento. (Póvoas, 2000)

Mesmo considerando o investimento que a implementação do *Balanced Scorecard* acarreta, especialmente para as pequenas e médias empresas sem poder económico-financeiro para sustentar a sua aplicação, a competitividade existente nos diversos ramos setoriais é um fator a ter em conta para que as empresas prosperem e vingam neste mercado global. (Póvoas, 2000)

É, pois, especialmente importante para a classe empresarial identificar e sustentar as vantagens competitivas e possuir uma gestão diária criteriosa de todos os setores ou áreas da organização, com o intuito de criar um desenvolvimento sustentado de longo prazo. Neste contexto, é predominante que os gestores tenham ao seu dispor instrumentos práticos que os auxiliem a concentrar a organização no que é essencial, sendo o *Balanced Scorecard*, um exemplo concreto, na medida em que é uma poderosa ferramenta de gestão que pode influenciar decisivamente a política estratégica de qualquer organização. Desta forma, torna-se importante perceber de que forma as organizações aplicam esta metodologia com o intuito de expandir o conhecimento nesta área tão importante da gestão empresarial.

CAPÍTULO II - ESTUDO DE CASO

Este capítulo está dividido em três subcapítulos.

A primeira parte tem como finalidade apresentar e caracterizar a empresa de acolhimento do estágio, bem como o grupo empresarial em que está inserida. Neste contexto, será feita uma breve caracterização do grupo SONAE e da SONAE Indústria em particular, sendo posteriormente elencados alguns dados referentes à Unidade Industrial de Oliveira do Hospital, local onde foi realizado o estágio.

Na segunda parte são abordadas de forma pormenorizada as atividades realizadas no período de estágio na Unidade Industrial de Oliveira do Hospital, no Departamento de Controlo de Gestão e elaborada uma reflexão crítica ao estágio e destacada a falta de alguns métodos que seriam importantes para a organização.

Na terceira parte do capítulo é apresentado detalhadamente o *Balanced Scorecard*, sendo proposta a sua aplicação na empresa em análise.

2. SONAE ARAUCO, SA.

2.1 Caracterização da empresa e do grupo empresarial

Integrada num dos maiores e mais prestigiados grupos económicos, a SONAE Indústria – Produção e Comercialização de Derivados de Madeira, S.A., foi constituída em 1959 na Maia. A SONAE Indústria, pertence ao grupo SONAE, denominação que surgiu devido à atividade social originária, Sociedade Nacional de Estratificados, S.A, sendo inicialmente uma empresa dedicada aos painéis derivados de madeira. Fundada por Afonso Pinto Magalhães, a SONAE, desde há muito que é considerada uma empresa de âmbito internacional, tornando-se em 1990, o maior grupo não financeiro de capitais maioritariamente portugueses. Só em 1982, e após uma longa batalha judicial com a família do antigo presidente, é que o Engenheiro Belmiro de Azevedo surgiu como novo presidente da empresa após ocupar o cargo de Diretor-Geral e de Administrador-Delegado.

Atualmente o grupo SONAE possui um vasto portfólio de negócios, estando presente em vários setores de atividade, entre os quais, retalho, serviços financeiros, tecnologia, centros comerciais, telecomunicações e indústria.



Figura 2-1 O grupo e os negócios da SONAE

Fonte: Adaptado da página da SONAE⁹

Na atualidade, a SONAE Indústria e a SONAE Capital são duas empresas autónomas do grupo SONAE, devido aos acordos de cisão que foram promulgados em 2005 e 2007 respetivamente. Nessa época ambas as empresas pertenciam à SONAE SGPS, S.A. No entanto, após esta operação, surgiu a denominação de SONAE Indústria, S.A. e SONAE Capital, S.A.

No que se refere à SONAE Indústria, o que a une ao grupo SONAE, é a posição detida pelo grupo EFANOR, Investimentos, SGPS, S.A., com 68,6 % na estrutura capital da empresa, da qual o Engenheiro Belmiro de Azevedo era beneficiário.

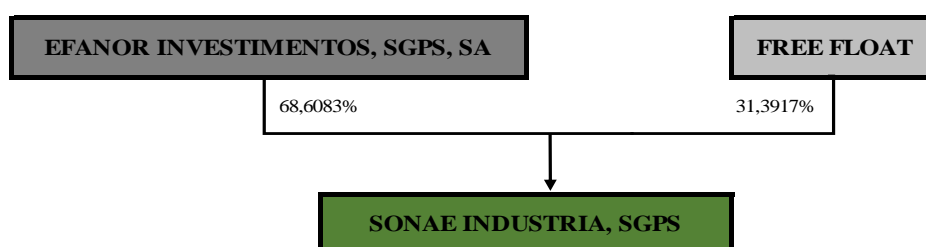


Figura 2-2 Estrutura de capital da Sonae Indústria

Fonte: Relatório sobre o Governo da Sociedade, 2016 - Sonae Indústria, S.A.

⁹ Disponível em <https://www.sonae.pt/pt/sonae/o-grupo-e-os-negocios/>

Tendo em conta informações institucionais, a SONAE Indústria é atualmente um dos maiores produtores mundiais derivados de madeira, sendo que a sua gama de produtos abrange essencialmente os painéis derivados de madeira, nomeadamente:

- Aglomerado de partículas (*Particular Board*)
- Painéis de fibra de média densidade (*Medium Density Fibreboard*)
- Aglomerado de fibras duro (*Hardboard*)
- Painéis de fibras orientadas (*Oriented Strand Board*)

Os painéis derivados de madeira são uma alternativa valiosa à madeira maciça, com algumas claras vantagens, nomeadamente porque permitem uma utilização mais eficiente das matérias-primas. Por outro lado, permitem a produção de produtos de dimensões feitas à medida, as quais podem ser adaptadas aos requisitos das aplicações dos clientes. Hoje em dia, assiste-se à substituição da madeira maciça pelos painéis de derivados de madeira num número crescente de aplicações, o que permite à SONAE olhar para o mercado favoravelmente. (Sonae Indústria, 2016)

Como resultado da conclusão da parceria estratégica realizada entre a SONAE Indústria, SGPS, S.A., e a Inversiones Arauco Internacional, Lda., no final de maio 2016, foi criada a Sonae Arauco, S.A. (Relatório sobre o Governo da Sociedade, 2016 - Sonae Indústria, SA.)



Figura 2-3 Logótipo da empresa

Fonte: Sonae Arauco, SA.

Esta nova empresa resulta da aliança exercida entre duas marcas de valor reconhecido no setor da madeira: SONAE Indústria e a Arauco.

Este consórcio 50/50 visando a criação de uma *joint-venture* foi concretizado pela Arauco que participou no aumento de capital, através da subscrição de 137,75 milhões de euros, passando a deter 50% do seu capital a partir de maio de 2016, alterando assim a

denominação social para Sonae Arauco, S.A. (Relatório sobre o Governo da Sociedade, 2016 - Sonae Indústria, SA.)

Esta parceria nasceu com o intuito de criar soluções inspiradas na madeira para um mundo e futuro melhor e englobou todas as unidades de produção de painéis de derivados de madeira, químicos e papel impregnado na Europa e África do Sul, permitindo à SONAE e à Arauco, de ora em diante designada de Sonae Arauco, reforçar o seu compromisso de longo prazo com a indústria de painéis derivados de madeira. (Relatório sobre o Governo da Sociedade, 2016 - Sonae Indústria, SA.)

Em determinados mercados e por razões de dominância, não se estabeleceu a parceria entre as empresas, uma vez que, em conjunto, detinham uma quota de mercado alta, e que se tornava numa posição dominante sobre o mesmo. Neste sentido, atualmente a Sonae Arauco detém 21 fábricas a operar em 8 países e 2 continentes, empregando cerca de 2800 colaboradores que, individualmente impulsionam o futuro de todos os que são Sonae Arauco, e que, em conjunto levam a empresa mais longe, tendo produtos espalhados por 75 países, originando um volume de vendas consolidado em 2016 de 639 Milhões de euros. (Relatório sobre o Governo da Sociedade, 2016 - Sonae Indústria, SA.)

Tal como mencionado no Relatório de Gestão consolidado de 2016, com esta parceria estratégica, a Sonae Indústria espera criar uma empresa forte nos mercados Europeus e Sul-Africanos e reforçar o seu compromisso de longo prazo com a indústria de painéis derivados de madeira. Assim, esta aliança estratégica com um parceiro Industrial como a Arauco, caracterizada pela liderança internacional na eficiência, inovação, padrões de produção, instalações Industriais entre outros fatores críticos de sucesso, irá permitir melhorar o posicionamento de mercado, num panorama virado para a diferenciação de produtos e no valor para os clientes. (Relatório sobre o Governo da Sociedade, 2016 - Sonae Indústria, SA.)

A Sonae Arauco tem como visão criar soluções de madeira para uma vida e um planeta melhores, e tem como missão proporcionar soluções de madeira que melhorem a vida das pessoas:

Visão

“Acreditamos no valor da madeira na vida das pessoas. O nosso propósito é criar soluções de madeira, que sejam sustentáveis e melhorem a qualidade de vida.

Ambicionamos ser a marca de eleição dos nossos clientes, colaboradores, fornecedores e das comunidades onde nos inserimos. A nossa visão é criar soluções de madeira para uma vida melhor, um futuro melhor e um planeta melhor.”¹⁰

- **Missão**

“Temos uma alma industrial e acreditamos em parcerias que perduram no tempo. Procuramos a excelência e os melhores resultados de longo prazo, para nós e para os nossos parceiros. Queremos levar as ambições dos nossos clientes ainda mais longe, oferecendo-lhes a melhor relação entre competência industrial, funcionalidade, qualidade, design e preço.”¹⁰

2.2 Caracterização da Unidade Industrial de Oliveira do Hospital

Após uma análise geral ao grupo SONAE e à Sonae Arauco em particular, importa apresentar e abordar a unidade Industrial de Oliveira Hospital, cuja localização geográfica é apresentada na figura em baixo.



Figura 2-4 Localização geográfica da unidade Industrial de Oliveira do Hospital

Fonte: Manual de Gestão da unidade Industrial da Sonae Arauco, SA.

¹⁰ Fonte: <https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/visao-e-missao/?id=1708>

A Agloma, Sociedade Industrial de Madeira Aglomerada S.A., assim conhecida por habitantes locais, iniciou a produção de aglomerados de partículas em 1968. O objetivo de liderança da SONAE neste setor em Portugal, coincidiu com a aquisição da Agloma em 1984, considerada nesta época a maior unidade produtora de aglomerados do país. (Sonae Indústria, n.d.)

Só em 1984, a SONAE entrou no capital social da Agloma, passando a assumir o seu controlo, adquirindo no ano seguinte a totalidade das ações que pertenciam à SOMIT – Sociedade de Madeiras Industrializadas e Transformadas, S.A., sociedade que nesta altura detinha o controlo sobre a Agloma. A partir desta altura e devido à entrada da SONAE na estrutura de capitais da empresa, verificou-se um aumento crescente do seu volume de negócios especialmente nos mercados internacionais.

Somente em 2004 e após diversas alterações na denominação e no capital social da organização, se procedeu a um projeto de fusão por incorporação, em consequência da qual, a CASCA, na altura a SONAE Tafibra – Gestão Comercial, S.A. e a SONAE Indústria – Consultoria e Gestão, S.A., alteraram a denominação social da empresa para Sonae Indústria – Produção e Comercialização de Derivados de Madeira, S.A., aumentando o capital social para mais de 48 milhões de euros.¹¹

Em resultado das alterações ocorridas em 2016, procedeu-se a nova atualização na denominação social da organização, passando a designar-se de Sonae Arauco, S.A.

2.2.1 Organograma da Unidade Industrial de Oliveira do Hospital

A unidade organizacional de Oliveira do Hospital emprega cerca de 220 colaboradores, dos quais 190 são efetivos e os restantes 30 são considerados externos ao serviço da empresa, com intuito de responder às flutuações do mercado com maior flexibilidade.

O organograma da empresa encontra-se espelhado na figura nº 2-5, da página seguinte.

¹¹ Manual de acolhimento da Unidade Industrial da Sonae Indústria, SA, (2012) – Documento Interno

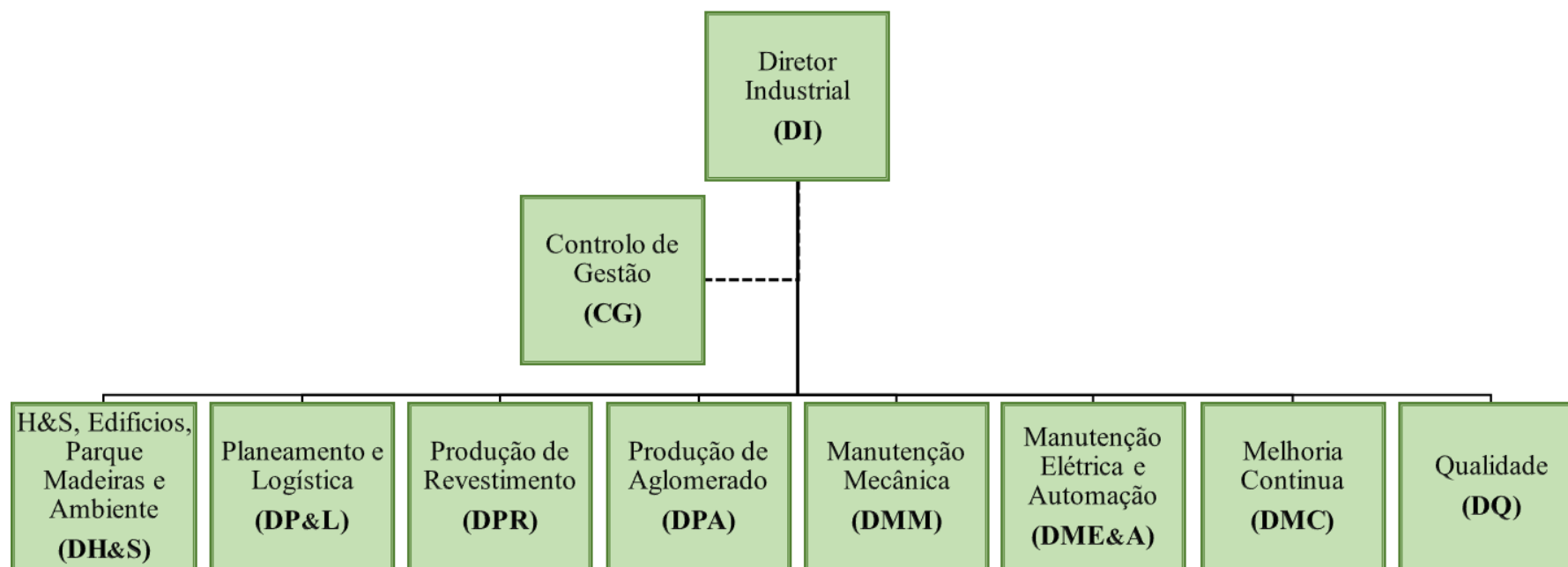


Figura 2-5 Organograma da unidade Industrial de Oliveira do Hospital

Fonte: Adaptado do Manual de Gestão da unidade Industrial da Sonae Arauco, SA.¹²

¹² Documento interno da empresa

A unidade Industrial de Oliveira do Hospital dispõe de uma equipa multidisciplinar, constituída por um conjunto de gestores responsáveis por cada um dos departamentos.

O Diretor Industrial (DI) é o órgão máximo da estrutura organizacional e é responsável por toda a gestão da empresa em termos operacionais e industriais, coordenando diretamente cada um dos responsáveis por departamento que estão sob o seu cargo. É também responsável pelos orçamentos tendo em conta a estratégia e o planeamento da organização.

A empresa possui também um departamento de controlo de gestão (DCG) que não responde diretamente ao DI da unidade, mas é um departamento de suporte comum a todos os departamentos, tendo como função a elaboração e análise de relatórios, a análise económica e financeira da empresa, bem como a identificação, análise e controlo de indicadores da performance industrial.

Todos os outros departamentos respondem diretamente ao DI. As principais funções de cada departamento são descritas de modo sucinto, nos itens seguintes.

- O departamento de H&S, Edifícios, Parque de Madeiras e Ambiente (DH&S) é responsável pelo controlo das madeiras, pela prevenção da poluição, minimizando os impactos ambientais da sua atividade e pela minimização e controlo dos riscos, prevenindo os incidentes, acidentes e ferimentos de todos os colaboradores que exercem influencia na empresa.
- O departamento de Planeamento e Logística (DP&L) é responsável pelo planeamento e controlo das encomendas, bem como dos processos logísticos dos produtos acabados. É responsável de igual modo pela expedição dos produtos, sendo também da sua responsabilidade a embalagem dos produtos.
- O departamento de Produção de Revestimento (DPR) é responsável pela produção de revestimento a melamina das placas de aglomerado cru e das placas de MDF, estando-lhe incumbida de igual modo a qualidade do produto produzido nesta área da produção.
- O departamento de Produção de Aglomerado (DPA) é responsável pela produção e transformação da madeira em placas de aglomerado cru, sendo também responsável pela calibragem e corte das placas, respondendo diretamente sob a qualidade do produto produzido.

- O departamento de Manutenção mecânica (DMM) é responsável pela parte mecânica dos processos produtivos da organização e dos projetos de investimento que venham a ser executados na organização, bem como o seu planeamento e orçamentação.
- O departamento de Manutenção Elétrica e Automação (DME&A) é responsável pela parte elétrica e de automação da empresa e pelos projetos de investimento que venham a ser executados na unidade industrial, bem como pelo seu planeamento e orçamentação.
- O departamento de Melhoria Contínua (DMC) é responsável pela implementação da metodologia *Kaizen*, abrangendo toda a equipa em todos os processos. Esta metodologia assenta num modelo de mudança que é a base do *Improving Our Work* (IOW) da Sonae Arauco. É de igual modo responsável pelo desenvolvimento das equipas naturais ¹³ e, consequentemente, a cultura organizacional e pelo desenvolvimento das equipas de gestão através de uma estratégia de melhoria e desenvolvimento baseada no compromisso da gestão.
- O departamento da Qualidade (DQ), controla a qualidade do produto, bem como dos processos internos e das reclamações dos clientes.

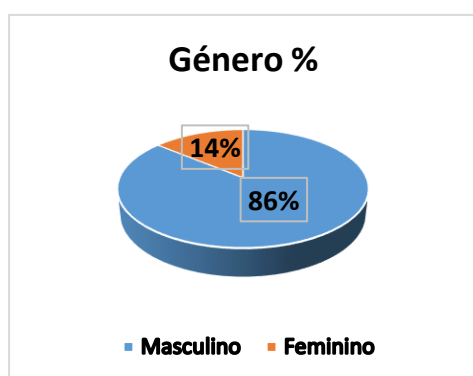
2.2.2 Recursos Humanos

Avaliado como um dos ativos mais importante ao serviço da organização, os colaboradores da Sonae Arauco, SA. são hoje uma das prioridades para a empresa, sendo fundamental mante-los motivados e satisfeitos no local de trabalho. Por este motivo, a Administração da unidade industrial de Oliveira do Hospital realiza visitas permanentes a todos os locais de trabalho, com o intuito de aconselhar, sugerir, solicitar e ouvir melhorias, porque acredita que são os colaboradores que fazem tudo acontecer. “*Na Sonae Indústria, acreditamos que as pessoas são o suporte para impulsionar a mudança do futuro.*” (Relatório sobre o Governo da Sociedade, 2016 - Sonae Indústria, SA.)

¹³ Entenda-se equipas naturais uma equipa que contribui para indicadores comuns numa base frequente e contínua. Cada equipa natural é representada por um líder que proporciona orientação, instrução, direção e liderança à sua equipa, acompanha os resultados e coordena os planos de melhoria.

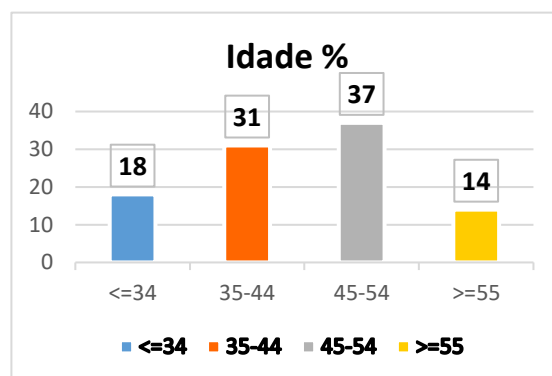
Como forma de perceber a diversidade cultural da Sonae Indústria, é espelhado, nos gráficos seguintes, as características dos recursos humanos da unidade industrial de Oliveira do Hospital.

Gráfico 2-1 Caracterização dos Recursos Humanos: Género



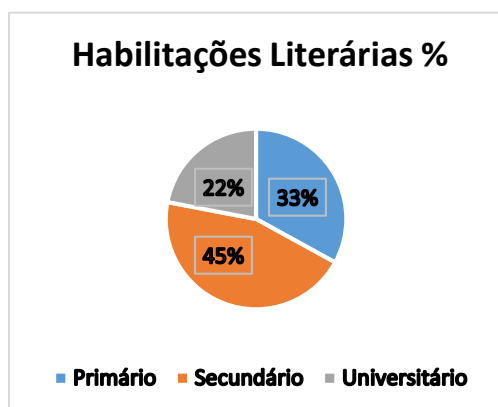
Fonte: Elaboração própria

Gráfico 2-2 Caracterização dos Recursos Humanos: Idade



Fonte: Elaboração própria

Gráfico 2-3 Caracterização dos recursos humanos: Habilitações Literárias



Fonte: Elaboração própria

Considerando o 1º Quadrimestre de 2017, a empresa empregava 220 colaboradores. Tendo em conta a estrutura de colaboradores da empresa, e perante os gráficos anteriormente apresentados, o grupo etário mais representativo da empresa corresponde às idades compreendidas entre os 45 e 54 anos de idade, correspondente a 37% da força de trabalho. A segunda faixa etária mais representativa da empresa corresponde às idades entre os 35 e 44 anos, que corresponde a 31% dos colaboradores afetos à empresa. Salienta-se, através dos gráficos, que a força de trabalho mais representada na empresa é do género masculino (86%), particularmente motivada pela atividade industrial característica da empresa. Deve ainda assinalar-se que a maior parte dos colaboradores

afetos à empresa, representam o nível de escolaridade secundário (45%), seguindo do grau de escolaridade primário (33%), sendo o remanescente, nível universitário.

De facto, a aposta neste ativo tem sido preponderante, contribuindo para acrescentar valor à gestão e ao negócio. Simultaneamente, a satisfação dos clientes é uma das estratégias de negócio da empresa, pois admitem que clientes satisfeitos são a essência de uma organização bem-sucedida. Neste alinhamento, a qualidade dos produtos produzidos e comercializados e a satisfação do cliente são o enfoque da empresa num futuro bastante próximo. A empresa tem consciência que nesta orientação para o cliente, tem de ser competente e competitiva, com o intuito de ver reconhecida a importância dos produtos por si vendidos, nos negócios dos clientes.

Nesta linha de ação, a empresa tem como intuito caminhar no sentido de aprimorar o empenho de todos os colaboradores e simultaneamente a satisfação dos clientes, no sentido de melhorar a performance diária de toda a organização, tornando-a mais competitiva.

2.2.3 Sistema produtivo da organização

O sistema produtivo a seguir esquematizado retrata o processo de produção utilizado na empresa, que devido à utilização dos equipamentos e das tecnologias implementadas, se torna mais simplificado.

A complexidade do processo produtivo reside no facto de a empresa dispor de dois tipos de produção (aglomerado cru e revestimento) e de estes estarem localizados em extremos opostos tendo em conta a área da empresa. Na figura 2-6 está espelhado o processo produtivo da organização.

Desta forma, o processo produtivo da organização inicia-se no parque de madeiras onde se encontram armazenados os vários tipos de madeira. **(1)**

A madeira sofre transformações subsequentes até ficar em partículas, passando nesta fase por um destroçador (*mayer*), os rolos da madeira e depois pelos eixos de partículas PU, nos casos em que a madeira é considerada rolaria com casca. Nos casos em que a matéria-prima é considerada estilha, a mesma é direcionada para os eixos de partículas dos PZ. **(2;3;4)**

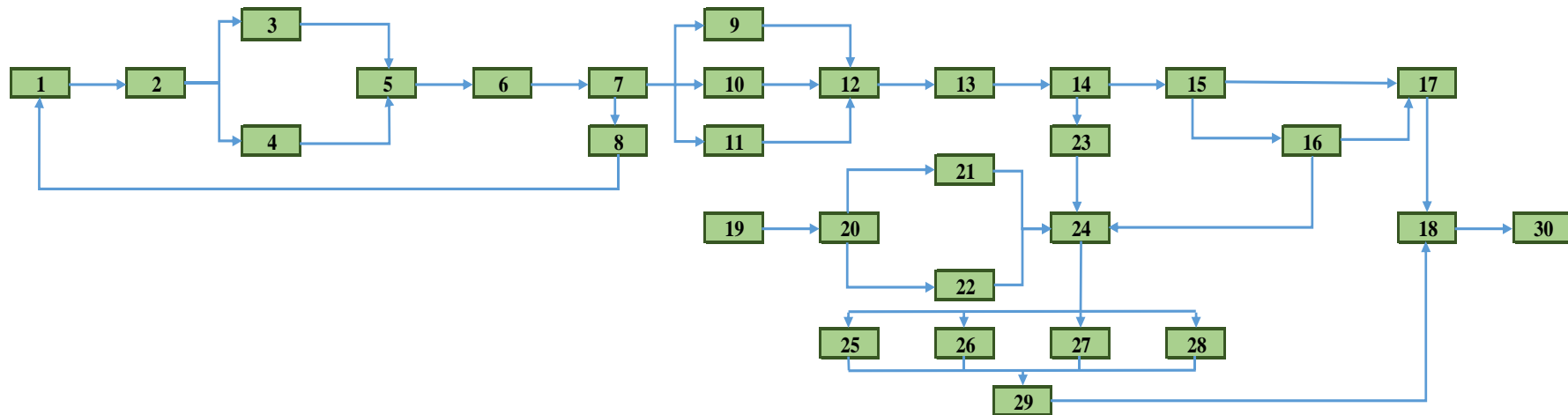
Numa fase posterior, a matéria-prima é misturada, passando pela pré-prensa onde se junta a cola às partículas de madeira, passando continuamente para a prensa. **(5;6)** Nesta fase, são produzidas as placas de aglomerado cru, sendo cortadas seguidamente na serra diagonal, permitindo a desagregação do aglomerado em placas em medidas *standard*. **(7)** Nesta fase, serão desqualificadas as placas, nos casos em que não apresentam qualidade, sendo levadas para o parque de madeiras, para iniciarem novamente todo o processo de produção. **(8)** Nos casos em que as placas não são rejeitadas, o processo produtivo continua e as placas passam por um dos viradores existentes para arrefecerem. **(9;10;11)** Após saírem dos viradores, as placas são organizadas em lotes de produto semiacabado e transportadas para o armazém de produto semiacabado. **(12)** Após um período de tempo em armazém, as placas são lixadas em duas lixadeiras e simultaneamente cortadas, uma vez que a medida com que saem da prensa é ligeiramente superior à comumente utilizada. **(13;14)**

Numa fase posterior do processo, são formados lotes de produto acabado e transportados para um dos armazéns intermédio que existem, consoante seja para revestir ou para vender em cru. **(15)** Nos casos em que é para vender em cru, o produto é embalado, podendo ser necessário o corte prévio na serra de cortes, antes de ser transportado para o armazém de produto acabado para ser expedido. **(16;17;18;30)**

O processo de produção continua nos casos em que é necessário o revestimento das placas, sendo transportadas para o outro armazém e depois para o revestimento. **(23;24)** Em alguns casos as placas passam ainda pela serra de cortes e posteriormente para a zona de revestimento. **(16;24)**

Nesta fase, o processo inicia-se com a transformação do papel seco em papel impregnado, através das máquinas VITS 1 e VITS 2, sendo posteriormente revestido através de uma das máquinas existentes (BP6, BP7, BP8, BP9). **(19;20;21;22;25;26;27;28)**

Seguidamente, as placas serão embaladas e transportadas para o armazém de produto acabado para posterior venda, terminado deste modo, todo o processo produtivo. **(29;18;30)**



Legenda

Nº	Descrição	Nº	Descrição	Nº	Descrição	Nº	Descrição	Nº	Descrição
1	Parque madeira	7	Serra diagonal	13	Lixadeira 1	19	Armazém de Papel seco	25	BP6
2	Destroçador	8	Rejeitos de Madeira	14	Lixadeira 2	20	Impregnação do Papel	26	BP7
3	Eixos de partículas PU	9	Virador 1	15	Armazém intermédio 1	21	VITS 1	27	BP8
4	Eixos de partículas PZ	10	Virador 2	16	Serra de Cortes	22	VITS 2	28	BP9
5	Pré-prensa	11	Virador 3	17	Embalagem	23	Armazém intermédio 2	29	Zona de embalagem 2
6	Prensa	12	Armazém produto semi acabado	18	Armazém de Produto Acabado	24	Revestimento	30	Expedição

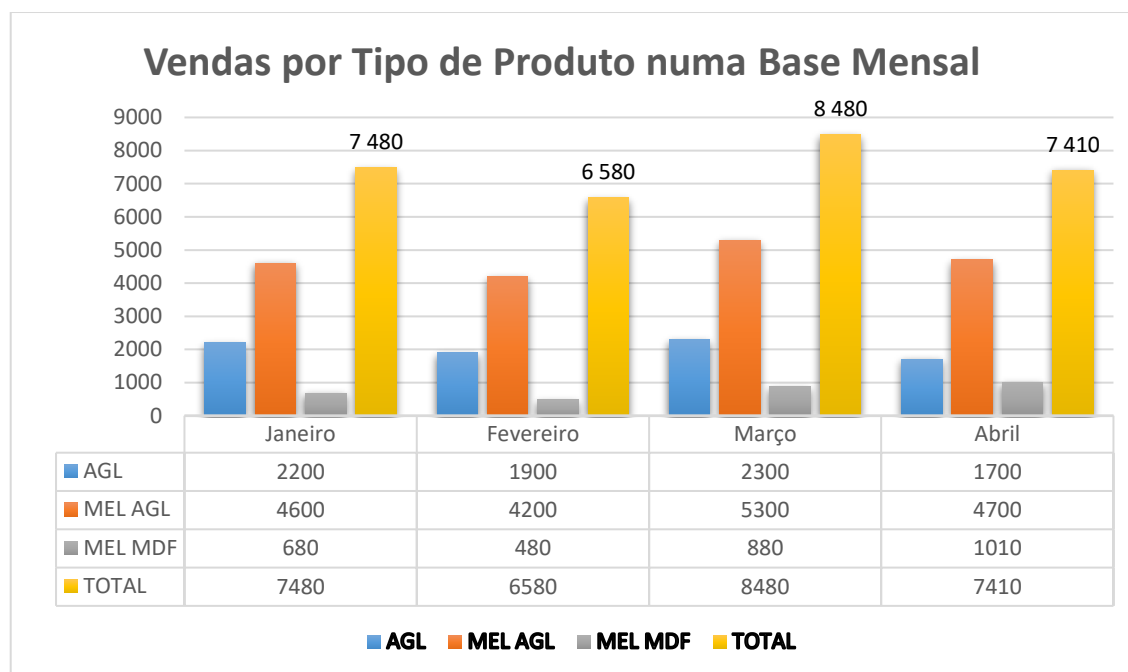
Figura 2-6 Processo Produtivo da organização

Fonte: Elaboração própria

2.2.4 Principais indicadores do negócio da organização

Os gráficos a seguir apresentados referem-se aos indicadores da organização mais relevantes - nomeadamente sobre as vendas da empresa, reclamações dos clientes, níveis de *stocks* suportados e parâmetros de eficiência operacional - e que merecem uma análise detalhada para o 1º Quadrimestre de 2017 ao nível financeiro, dos clientes e operacional.

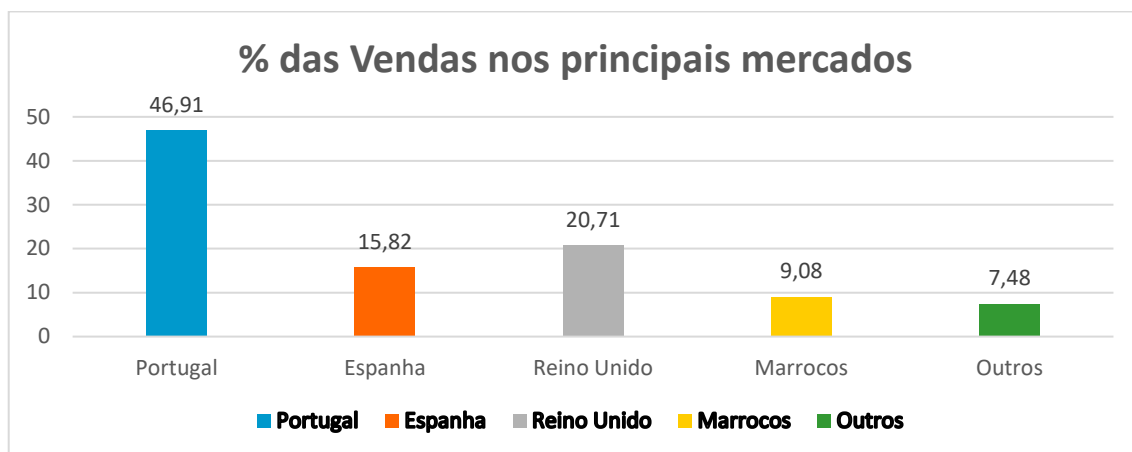
Gráfico 2-4 Vendas da empresa (em Milhões de Euros) no 1º Quadrimestre



Fonte: Elaboração própria

O gráfico 2-4 acima salienta as vendas da empresa por tipo de produto comercializado. O produto Aglomerado cru (AGL), e o produto Melamina Aglomerado (MEL AGL) são produzidos totalmente na organização enquanto que o produto Melamina MDF (MEL MDF, em que a base é MDF, é produzido noutra empresa pertencente ao grupo, sendo posteriormente decorado a melamina, apresentado o menor peso dentro do mix de faturação da empresa.

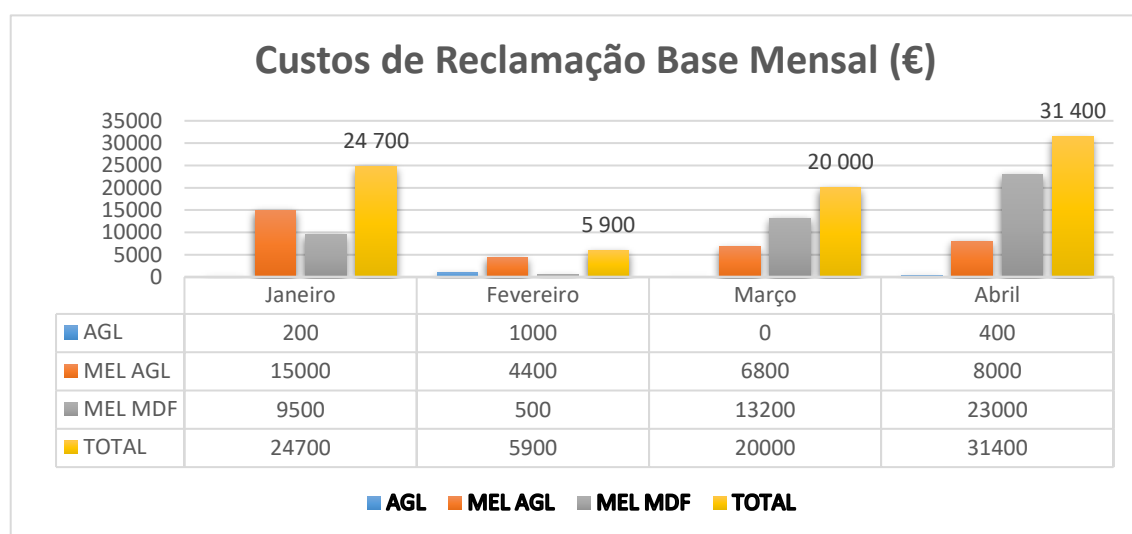
Gráfico 2-5 % das vendas nos principais mercados no 1º Quadrimestre



Fonte: Elaboração própria

Tendo em conta o gráfico 2-5, verifica-se que Portugal continua a ser o destino de eleição dos produtos da empresa, uma vez que, cerca de 47% da produção é destinada ao mercado doméstico. Salienta-se também que aproximadamente 63% das vendas são geradas na Península Ibérica, o que se explica essencialmente pela localização da empresa estar próxima destes mercados. No entanto, é para o mercado do Reino Unido que a empresa mais exporta (aproximadamente 21%), quando analisados os mercados individualmente. Relativamente ao desempenho do negócio da empresa para outros mercados, as vendas são residuais, correspondendo a cerca de 8%, do volume de negócios total da empresa.

Gráfico 2-6 Custos das reclamações da empresa no 1º Quadrimestre



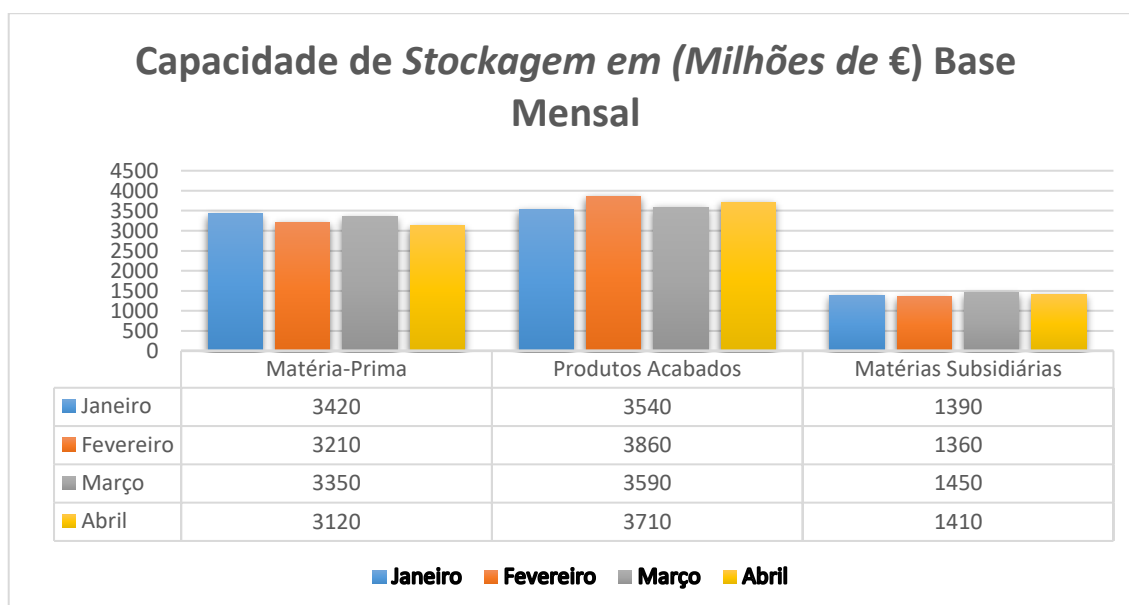
Fonte: Elaboração própria

O gráfico anterior representa os custos em reclamações que a empresa suportou tendo em conta a qualidade dos produtos vendidos aos clientes. Estes custos advêm de diversos

fatores entre os quais: erros de produção, placas danificadas, quantidades entregues erradas, sujidades, problemas de papel, placas molhadas, esmilhamento, dimensões das placas incorretas, porosidade, material trocado, sendo que, por estes motivos, as reclamações podem ser da responsabilidade dos departamentos de Planeamento e Logística, Produção de Revestimento e da Produção de Aglomerado. Tendo em conta a reclamação do cliente e através da ordem de produção, facilmente a empresa deteta a origem da reclamação por área e máquina de produção.

Numa análise mais atenta ao gráfico anterior, verifica-se que os produtos revestidos a melamina apresentam um custo em reclamações bastante superior ao Aglomerado cru. À exceção de fevereiro, em que o valor das reclamações foi de 5 900€, em todos os meses remanescentes do período em análise, a empresa suportou custos em reclamações superiores a 20 000€. Estes custos têm origem apenas na qualidade dos produtos, uma vez que os custos das reclamações por serviços prestados não estão incluídos nesta análise, na medida em que resultam da área comercial e por este motivo não originam consequências locais, dado que esta área não está sob responsabilidade da organização.

Gráfico 2-7 Nível de Stock da empresa em Milhões de euros no 1º Quadrimestre

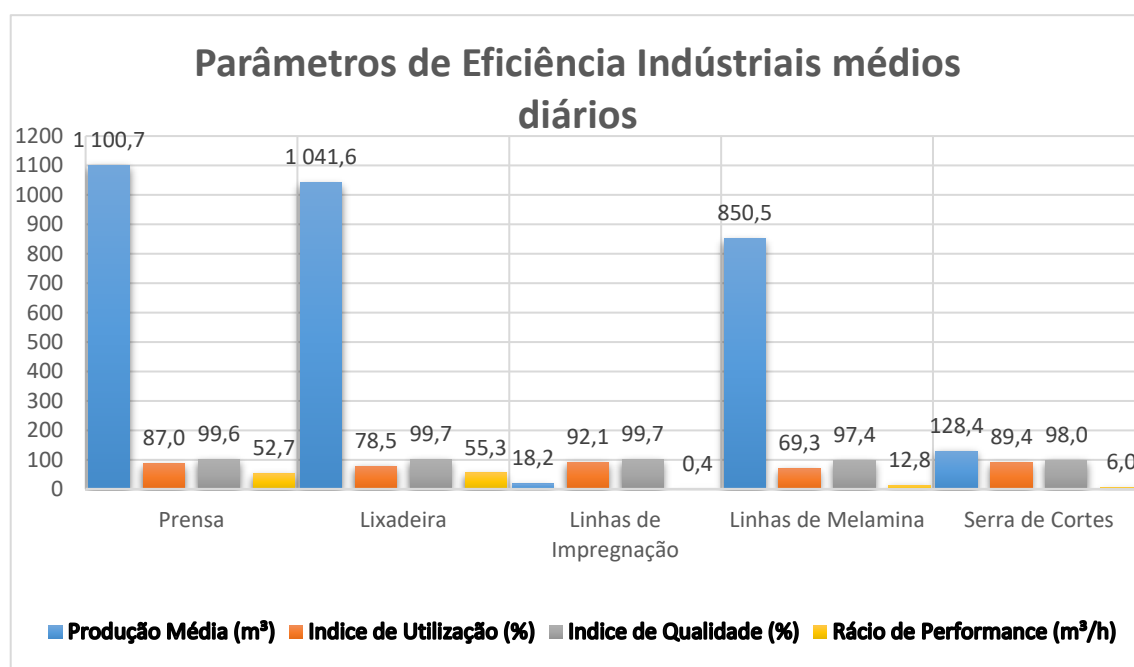


Fonte: Elaboração própria

O gráfico antecedente exhibe o nível de *stock* da empresa e permite analisar três rubricas (Matéria Prima, Produtos Acabado, Matérias Subsidiárias). Neste período verifica-se uma pequena oscilação mensal dos valores em *stock* quando analisados por rubrica. As

rubricas de matérias-primas e de produtos acabados variam consoante os níveis de produção planeados e o volume de vendas realizado em cada período. A empresa suporta *stocks* elevados de produto acabado uma vez que comercializam variadíssimos volumes e é essencial que disponham de produto acabado capaz de satisfazer as encomendas. Nestas rubricas os níveis de *stock* são sistematicamente repostos como forma de garantir o normal funcionamento da organização, tal como sucede com o *stock* das matérias subsidiárias. No que concerne às matérias subsidiárias, o valor em *stock* é fundamentado devido à necessidade de reposição dos níveis de *stock* das peças sobressalentes para fazer face à eventual necessidade de utilização quer seja planeada ou súbita. As máquinas de produção contêm peças de desgaste rápido e por esse motivo é fundamental dispor de peças em *stock* para eventuais necessidades. Por responsabilidade dos fornecedores, a fabricação das peças para esta área de atividade é muitas vezes demorada, razão pela qual a empresa tem a necessidade de dispor de peças em *stock*.

Gráfico 2-8 Indicadores de Eficiência Industriais no 1º Quadrimestre



Fonte: Elaboração própria

No gráfico 2-8 acima estão representados os parâmetros de eficiência Industriais, sob os quais se avalia a performance da organização em termos Industriais, nas diferentes linhas de produção. Realça-se o facto de os parâmetros de eficiência apresentados estarem analisados em diferentes unidades de medida e representarem a média diária dos primeiros quatro meses do ano. O indicador produção média, medido em m³, avalia a

produção média diária acabada. Na prensa e lixadeiras, a produção é semelhante, uma vez que o produto (aglomerado cru) passa na grande maioria das vezes por estas duas linhas de produção, sendo produzido e acabado, respetivamente. A prensa é um processo contínuo, que se inicia com a preparação das matérias-primas e termina com a serra diagonal, permitindo a desagregação em placas de aglomerado cru. Na lixadeira, o produto é lixado permitindo numa primeira fase a calibragem da placa e numa segunda fase o acabamento de superfície, sendo posteriormente cortada, uma vez que a medida com que saem da prensa é ligeiramente superior à comumente utilizada.

Na linha de impregnação e nas linhas de melamina, o processo produtivo é contínuo iniciando-se com a produção de papel impregnado, que servirá para revestir as placas de aglomerado, provenientes da produção interna, assim como as placas em MDF oriundas de outra fábrica. Este processo de revestimento é conhecido por melamina, uma vez que, à aderência do papel à placa é ainda dado o aspeto brilhante ao papel e formato desejado. O processo produtivo não passa necessariamente por estas linhas de produção, pelo que a produção média diária nestas linhas corresponde a 18 m³ e 850m³, respetivamente.

A serra de cortes é a linha de produção que permite cortar as placas em dimensões ajustadas às necessidades dos clientes, nos casos em que não se adequam as dimensões *standard*. Nesta linha produz-se diariamente cerca de 128 m³.

Nos restantes parâmetros analisados, os efeitos são idênticos em todas as linhas de produção. O índice de utilização permite medir a percentagem de utilização das máquinas de produção e deste modo é medido através do quociente entre as horas de trabalho reais e as horas de trabalho planeadas. O índice de qualidade analisa a percentagem de qualidade das linhas de produção, medida através do quociente entre o índice de primeira qualidade em m³ e a produção total em m³. Já o rácio de performance permite analisar o desempenho de determinada linha de produção, calculado através do quociente dos m³ produzidos e as horas de trabalho reais.

Em conjunto, estes parâmetros permitem fazer um *benchmarking* à eficiência industrial das linhas de produção com as restantes unidades do grupo, com o intuito de melhorar as práticas de gestão e consequentemente, melhorar o desempenho do grupo.

3. ESTÁGIO

3.1 Enquadramento do estágio

Como já foi referido, o presente estágio foi realizado numa das unidades industriais pertencentes ao grupo Sonae, no âmbito da disciplina Estágio e Relatório, com vista à conclusão do Mestrado em Controlo de Gestão do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Refira-se que o estágio foi desenvolvido no período compreendido entre janeiro e junho de 2017, no DCG da unidade industrial da Sonae Arauco, sita no concelho de Oliveira do Hospital. A realização do estágio teve como propósito aperfeiçoar as competências técnico-profissionais, através da ligação entre os conhecimentos adquiridos durante a Licenciatura e Mestrado e o mercado de trabalho.

Assim, com vista a conciliar os interesses do estagiário com os da empresa acolhedora, foram realizadas diversas atividades de cariz teórico-prático. O objetivo inicial passou pela integração do estagiário na organização, uma vez que a função de Controlo de Gestão assim o exigia. Caracterizada por ser uma função central na organização, é neste departamento que se tratam todas as informações relativas à gestão da empresa e, neste sentido, foi importante conhecer os procedimentos, os membros da organização, o *software* integralmente utilizado na empresa, entre outros alicerces que serviriam de base para uma melhor integração do estagiário na organização. Desde logo foi salientado que cada dia na empresa é diferente e que por vezes seriam executadas atividades não recorrentes, para além das atividades *standard* que se executavam periodicamente.

A realização do estágio no DCG teve assim como principal fundamento, observar a relevância desta função na empresa e as práticas utilizadas que contribuem significativamente para uma gestão mais eficaz dos recursos e para a competitividade da empresa.

A função e o papel desempenhado pelo *Controller* na organização, assim como a sua evolução, constituíram o outro objetivo elementar deste estágio, permitindo apreender conceitos práticos desta função e fundamentalmente, sugerir melhorias nas práticas de controlo de gestão exercidas na organização.

O reduzido conhecimento dessas práticas de controlo de gestão concebidas na organização poderia ser uma vantagem, na medida em que, a observação e execução das atividades por parte do estagiário, poderiam trazer uma visão crítica e, em consequência

disso, contribuir para o aperfeiçoamento do modo de funcionamento do controlo de gestão na empresa.

Como forma de concretizar os objetivos atrás descritos, foram executadas, no decorrer do estágio, as seguintes atividades:

- Leitura e interpretação de documentação interna;
- Análise de Desvios Operacionais e de Investimento;
- Controlo interno;
- IOW Controlo de Gestão¹⁴;
- Fecho de contas mensal;
- Preparação de informação sobre atividades críticas da organização;

3.2 Descrição detalhada das atividades e respetivas ações para o seu desenvolvimento e resolução

No decurso do trabalho realizado enquanto estagiário no Departamento de Controlo de Gestão, foram desenvolvidas diversas atividades tanto na ótica de planeamento como na de controlo de gestão. Desta forma, será feita nos pontos seguintes a descrição detalhada das atividades executadas no estágio bem como as ações empreendidas para o seu desenvolvimento e resolução.

3.2.1 Leitura e interpretação de documentação interna

Uma das primeiras atividades desenvolvidas incidiu sobre a leitura e análise de documentação interna acerca da organização, nomeadamente do manual de procedimentos sobre Planeamento e Controlo de Gestão onde estão descritos os procedimentos a ter em conta para a realização das tarefas *standard* do Controlo de Gestão. Através do *software Systems Applications and Products* (SAP),¹⁵ obtinham-se

¹⁴ O IOW (Improving our Work) é um pilar chave da cultura Sonae. É uma poderosa metodologia de procura da produtividade e da qualidade, criando valor sustentável para os *stakeholders* da Sonae. (Relatório anual, 2016)

¹⁵ *Software* utilizado pela empresa para o processamento de dados. Em português Sistemas, Aplicativos e Produtos (SAP)

informações relevantes sobre as operações da organização nas diversas transações que compõem o *software* e posteriormente faziam-se as análises adequadas.

Esta atividade constituiu uma importante base de sustentação para a realização das atividades subsequentes, na medida em que o *software* foi sempre um meio fundamental para a execução de grande parte dessas atividades.

3.2.2 Análise de Desvios Operacionais e de Investimento

A análise de desvios de compras foi uma atividade que ocupou grande parte do estágio, uma vez que a empresa tinha a decorrer diversos projetos de investimento e era necessário fazer um acompanhamento semanal acerca das Ordens de Compra (OC) emitidas pelos departamentos de manutenção, mecânica e elétrica, dado que o seu valor não poderia ser superior ao orçamentado aquando da realização do *Investments/Divestments Authorization Requests* (IDAR).

Refira-se que o IDAR é um processo onde os órgãos máximos da empresa e do grupo aprovam a realização do investimento, consoante a sua área de atuação, tendo em conta os valores em causa, o propósito, bem como as melhorias que o mesmo trará no futuro. No IDAR, o Departamento de Controlo de Gestão evidencia o porquê da realização do investimento/desinvestimento, o prazo estipulado para a sua realização, o valor global orçamentado, os fornecedores contratados, bem como um protótipo com o cenário atual e futuro da área onde se pretende investir e são colocados os orçamentos de cada departamento de manutenção e os equipamentos a instalar, devidamente justificados através dos orçamentos enviados pelos fornecedores contratados.

Após a aprovação do IDAR, os departamentos de manutenção podem emitir as OC com vista à realização do investimento, sendo que o departamento de Controlo de Gestão terá de as aceitar informaticamente.

Após a sua aprovação e durante o processo de realização do investimento, far-se-ão análises de desvios consoante as OC emitidas, as ordens de receção (OR) rececionadas pelos departamentos e o valor a imobilizar que já foi rececionado e pertence ao investimento, sendo que cada investimento tem um número próprio que o distingue dos restantes.

No que concerne às OC, estas correspondem apenas a um indicativo do que se está a comprar, mas o mesmo não sucede em relação às OR, uma vez que, quando o valor das

mesmas ultrapassar o orçamentado, o sistema SAP não deixa rececionar e imobilizar custos até que o processo de aprovação do IDAR seja novamente reaberto e aprovado pelos órgãos máximos, processo que terá que ser devidamente justificado. Através do *software* SAP obtêm-se e exportam-se bases de dados para posterior análise. A informação a tratar é analisada em formato Excel, a partir do qual é possível integrar a informação para uma análise mais pormenorizada e consequentemente comunicá-la aos departamentos de manutenção para estarem ao corrente da evolução dos custos incorridos no projeto e daí tomarem decisões.

3.2.3 Controlo Interno

Uma das atividades que ficou sob a autonomia do mestrando consistiu na análise e interpretação dos valores presentes na rubrica das matérias subsidiárias, uma vez que se tinha observado a existência de um desvio bastante acentuado nesta rubrica no ano transato.

Neste sentido, procedeu-se à inventariação de alguns materiais quinzenalmente para verificar a sua real existência. Na eventualidade de surgirem correções a efetuar, o responsável pelo armazém bem como, o responsável pela aquisição do material, seriam informados, fazendo, em consonância a correspondente correção.

Mais tarde, procedeu-se à execução de um projeto mais elaborado, cujo propósito único era a redução do valor presente na rubrica de matérias subsidiárias. Através do *software* SAP, exportaram-se bases de dados para formato Excel onde foi possível fazer uma análise mais pormenorizada. Nesta análise teve-se em conta stock atual, stock máximo, stock mínimo, ponto de reabastecimento, prazo de entrega, número de materiais utilizados no último ano, departamento responsável pelo material, valor do material em stock, entre outros critérios. Posteriormente, reajustaram-se os níveis de stock de materiais e venderam-se materiais para outras unidades organizacionais com vista a poder reduzir o valor em stock de matérias subsidiárias.

Neste projeto ficou patente a função que o Departamento de Controlo de Gestão tem na organização, uma vez que foi preciso interligar informação proveniente dos departamentos de manutenção, do departamento de compras central, dos departamentos responsáveis pelo material e do departamento de melhoria contínua. Este último departamento teve a função de ministrar espaços com vista a melhorar a arrumação dos

materiais e identificar normas e procedimentos a adotar no armazém para uma gestão mais eficiente e eficaz do mesmo, enquanto que os restantes departamentos tiveram a função de dialogar entre si e tomar decisões consistentes com o objetivo do projeto.

3.2.4 IOW Controlo de Gestão

O IOW é uma metodologia que o grupo Sonae tem vindo a implementar com vista a melhorar processos nas diversas áreas do negócio. Todos os departamentos na unidade industrial têm implementado a metodologia. Esta metodologia tem o propósito de melhorar o trabalho dos colaboradores nas diversas áreas de trabalho, pelo que o departamento de Controlo de Gestão, com funções centrais na organização, tem um amplo papel na implementação desta metodologia, na medida em que tem a missão de melhorar o trabalho dos colaboradores afetos ao próprio departamento, bem como dos restantes departamentos, tendo como fim único a performance da unidade industrial.

No que se trata à melhoria dos diversos departamentos, foram desenvolvidas várias atividades, nomeadamente:

- Ir ao terreno identificar e analisar oportunidades de melhoria dos processos;
- Identificar possíveis investimentos com vista à melhoria da eficiência e otimização de processos;
- Fazer mapeamento de processos *ad hoc* com o objetivo de reduzir o tempo de *downtimes* e aumentar a capacidade produtiva;
- Identificar riscos de segurança internos e propor soluções, assegurando a eficácia e o cumprimento de todas as atividades do processo, dentro dos tramites exigidos pela direção.

Estas atividades, desenvolvidas com vista à melhoria dos processos da organização, foram tidas como fundamentais, uma vez que, a obtenção dos dados com vista à sua execução era feita diretamente com os responsáveis operacionais. Assim, a realização destas atividades, ao permitirem a constante colaboração dos gestores operacionais, permitiu o desempenho da função enquanto *Controller*, na medida em que, as atividades executadas serviam para auxiliar os gestores da organização, consistindo numa das funções mais importantes do Controlo de Gestão.

No que concerne ao IOW do próprio departamento, as atividades passaram pela organização da equipa de trabalho, planeando o trabalho dos membros de equipa do

departamento com vista a uma resposta mais eficaz perante a existência de um problema; criaram-se hábitos de reuniões interdepartamentais, analisando periodicamente indicadores e metas internas e adotaram-se métodos de trabalho para cada tarefa que se executava no departamento, com o objetivo de aumentar a autonomia e a polivalência dos membros da equipa, e assegurando, deste modo, que perante a existência de um problema interno na organização, passível de ser abordado pela equipa do Departamento de Controlo de Gestão, o seu tratamento era prontamente realizado.

Ao nível do encerramento mensal de contas, a metodologia IOW também ficou evidente através da introdução do método de acompanhamento de resultados durante o período corrente, começando-se a proceder à análise de resultados 15 dias após o início do mês e 3 dias antes do fecho de contas mensal.

Estas análises, embora não detalhadas, permitiam ter uma perspetiva acerca dos resultados correntes e evidenciar e analisar desvios que, pela sua natureza, mereciam a aplicação de ações corretivas. Esta forma de analisar os resultados também permitia antecipar o término de fecho de contas mensal, uma vez que, a análise dos resultados, a comparação com as previsões e medida dos desvios, a difusão com os responsáveis operacionais, bem como as reuniões de exploração dos desvios e tomada de decisão, era feita de forma mais célere, e deste modo, não colocava em causa o normal funcionamento do próximo mês, na medida em que, os gestores operacionais não estavam à espera da apresentação dos resultados passados para implementarem ações corretivas que, num ambiente de competitividade e melhoria contínua, consistia num sério obstáculo à gestão.

3.2.5 Fecho de contas mensal

O fecho de contas mensal é, pois, uma das tarefas mais importante do Departamento de Controlo de Gestão, sendo executada logo no início do mês seguinte.

Com o objetivo de tratar a informação com vista à apresentação dos resultados mensais da unidade organizacional, o departamento de Controlo de Gestão, procede, com o auxílio das folhas de Excel, à criação de bases de dados que contêm toda a informação histórica, sendo criados mapas, tabelas e gráficos para uma análise mais profícua de determinada informação.

Esta tarefa envolvia os gestores operacionais dos vários departamentos que, após o tratamento da informação por parte do departamento de Controlo de Gestão, realizavam

uma reunião dando conta do desempenho efetivo da organização, onde o *Controller* da empresa prestava funções de assessor e informador, uma vez que, apenas conhecia a atividade da empresa através dos relatórios, não tendo muitas vezes o conhecimento particular sobre os problemas tratados, não deixando, no entanto, de entender e estar inserido nas atividades de cada setor. Era nestas reuniões mensais que todos os gestores operacionais se envolviam e partilhavam resultados, melhorias, desvios e sucessos, permitindo deste modo uma comunicação multidirecional.

No fecho de contas mensal tratam-se informações detalhadas referentes às vendas, custos de manutenção, *stocks*, reclamações, margem EBITDA¹⁶, custos relativos ao mix de produção, *headcount*, reporting de *downtimes* e de desperdício de papel, entre outras informações cruciais, aferindo com mais precisão o nível de atividade alcançado no período face ao planeado e consequentemente analisar desvios significativos suscetíveis de se tomarem ações corretivas.

3.2.6 Preparação de informação sobre atividades críticas da organização

Com vista a um controlo mais efetivo sobre as atividades críticas da organização, o departamento de Controlo de Gestão preparava informação para os gestores operacionais e restantes membros da equipa de gestão tomarem decisões no seu dia a dia.

Os custos de manutenção, os desperdícios de papel, e os serviços anuais contratualizados (FOPO) apresentavam, regularmente, desvios e colocavam em causa os resultados consolidados da organização. Para colmatar esta vicissitude, o departamento de Controlo de Gestão em sintonia com os gestores operacionais e diretor da unidade organizacional, decidiram criar gráficos e tabelas, ilustrando a situação diária referente às áreas críticas da organização que mereciam um controlo mais efetivo.

Estes mapas, gráficos e tabelas preparados pelo DCG, servem, fundamentalmente, para controlar os gastos referentes às áreas críticas atrás descritas e permitem uma análise mais detalhada sobre os desvios em cada período, auxiliando os responsáveis operacionais a controlarem a sua gestão.

¹⁶ EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*).

As áreas críticas da organização, aquando da realização dos orçamentos, foram tidas em conta, pelo que, cada departamento na organização continha um valor orçamentado para cada área crítica referida.

Assim, no que concerne aos custos de manutenção, a informação a tratar foi retirada do *software* SAP para folhas Excel e, posteriormente, foram feitas análises mais detalhadas. Nesta área crítica, a análise centrou-se nos desvios dos custos de manutenção por departamento, face ao orçamento. Verificavam-se os desvios e, consequentemente, implementavam-se ações corretivas. Estas análises eram também exploradas ao nível de fornecedores, com o intuito de verificar os fornecedores com maior peso na estrutura de custos, para negociar preços, bem como, análises ao nível das OC e OR, com o intuito de perceber se o valor respeitava a um custo efetivo ou previsional.

No que trata às FOPO, que são serviços anuais contratualizados, os diversos departamentos, no início de cada ano civil, estabelecem acordos com diversas empresas para a prestação de serviços.

Cada departamento detém um *plafond* para o estabelecimento destes contratos, rececionando o serviço mensalmente durante a vigência do contrato.

Este processo tornou-se uma área crítica, na medida em que, sistematicamente, os responsáveis pelos departamentos não procediam às receções dos serviços no mês a que respeitavam, ficando as mesmas imputadas a outros meses, causando problemas na informação sobre os resultados operacionais da empresa mensais.

Como forma de impedir estes problemas, foram criadas, em folhas de Excel e através do *Software* SAP, tabelas onde fosse possível analisar detalhadamente as FOPO. Para cada FOPO era analisado o número de meses a que respeita, o departamento requisitante, o valor mensal a imputar e se está a ser rececionada numa base mensal, permitindo assim que a mesma fosse imputada ao mês a que respeita.

A análise de desperdício de papel foi outra área crítica da organização, na medida em que, a taxa de desperdício média mensal referente ao ano anterior situou-se em 15%, correspondente a 150 mil euros mensais.

Como forma de controlar este problema, foi proposto ao departamento de Controlo de Gestão que criasse mapas e tabelas onde fosse possível verificar o desperdício de papel num determinado período de tempo, bem como as suas origens.

Através do *Software* SAP, eram exportadas para folhas de Excel, bases de dados que continham a informação referente ao desperdício de papel e, consequentemente, era calculado e analisado o desperdício em duas unidades de medida diferentes (Kg e %) numa base diária, facilitando as ações corretivas a implementar, na eventualidade de existirem desvios significativos.

Este controlo era feito pelo departamento de Controlo de Gestão, que executava estas tarefas de forma sistemática, para prevenir a ocorrência de desvios significativos e auxiliar os gestores a tomarem decisões de forma eficaz, nas suas áreas de atuação.

Este sistema de controlo adotado pelo departamento de Controlo de Gestão também servia para antecipar a ocorrência de problemas, que, sem a execução destas tarefas apenas surgia aquando da realização do fecho de contas mensal, período no qual já não se podiam implementar ações preventivas eficazes.

3.3 Reflexão crítica sobre o estágio

A realização do estágio na Sonae Arauco SA. proporcionou ao mestrando o desenvolvimento de competências técnicas, bem como o aperfeiçoamento dos conhecimentos adquiridos na parte letiva do Mestrado. A oportunidade de exercer funções de âmbito profissional na área industrial constituiu uma experiência proveitosa, proporcionando uma formação profunda e rigorosa já que permitiu obter uma visão integral do modo de funcionamento e atuação do Controlo de Gestão na empresa, constituindo este o objetivo primordial do estágio. As dinâmicas incutidas no dia-a-dia em contexto empresarial foram uma mais-valia, uma vez que contribuíram para o desenvolvimento de práticas de trabalho que o Mestrado em si não concede. O facto de a organização possuir práticas de Controlo de Gestão bem implementadas e sofisticadas e que de certo modo permitiram observar e compreender o papel desempenhado pelo *Controller* na organização, foram aspetos fundamentais tendo ido ao encontro dos objetivos pré-definidos.

A falta de conhecimentos práticos de gestão em contexto real foi colmatada, na medida em que houve sempre um acompanhamento por parte de profissionais com capacidades e competências técnicas para o exercício da função e que auxiliaram sempre que necessário. A realização das atividades contribuiu para o enriquecimento e obtenção de

novos conhecimentos e competências e que serão tidas em conta em contexto empresarial. Caracterizada por ser uma das empresas melhor conceituada a nível nacional e o facto de dispor de um Controlo de Gestão bem desenvolvido, constituiu outra determinante-chave para o sucesso deste estágio.

Embora seja uma empresa que utiliza as mais modernas práticas de gestão, não deixa, contudo, de ser relevante elencar a falta de alguns instrumentos que são cada vez mais influentes, tendo em conta o contexto real em que a empresa está inserida.

Assim, tendo em conta que a organização tem sempre em carteira possíveis projetos de investimento, era relevante que implementasse um método mais eficaz de controlo da gestão dos projetos e que lhe permitisse planear, implementar e controlar o seu projeto de forma eficaz e eficiente. Esta seria uma ferramenta imprescindível para a organização, uma vez que uma boa gestão de projetos pode proporcionar níveis mais elevados de eficiência, qualidade e valor acrescentado para os clientes.

De igual modo, a implementação do *Balanced Scorecard* seria outra metodologia chave para a organização, na medida em que permite o foco e o alinhamento dos gestores para os fatores críticos tidos como fundamentais para o sucesso da organização. É assim uma ferramenta fundamental, uma vez que permite analisar variáveis quantitativas e qualitativas e possibilita o acompanhamento periódico do desempenho da empresa, para além de outras questões relevantes.

De referir ainda, que, na sequência do referido anteriormente, o presente estágio foi uma experiência enriquecedora tanto a nível pessoal como profissional, uma vez que a experiência do mestrando enquanto profissional nesta área era ainda reduzida, tendo no entanto, sido possível no decorrer do estágio consolidar novas práticas de gestão.

4. PROPOSTA DE IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD*

4.1 Enquadramento

Tendo presente que uma das limitações colocadas à gestão da Unidade industrial é a falta de um método capaz de avaliar e melhorar o seu desempenho e, consequentemente alinhar e focar os colaboradores nos objetivos comuns da organização, com a proposta de implementação do *Balanced Scorecard*, esta lacuna poderá ser colmatada, dado que o BSC revela ser um método de gestão global que permite identificar e analisar várias componentes e perspetivas com o objetivo de melhorar o desempenho estratégico e operacional da empresa.

Assim, a implementação do *Balanced Scorecard* proposto para a organização está repartida nos seguintes pontos:

- As matérias primas do BSC;
- Identificação dos temas estratégicos que compõem o BSC;
- Objetivos e indicadores estratégicos propostos;
- Identificação das metas;
- Identificação das iniciativas e dos planos de ação;
- Mapa estratégico;
- *Balanced Scorecard*.

4.2 Razões para a implementação do *Balanced Scorecard*

O grau de exigência dos mercados em que a Sonae está inserida e o constante desafio interno que se coloca à sua gestão, fruto da crescente competição entre as empresas, exigem novas formas de medir e acompanhar a performance empresarial, provocando profundas alterações em toda a organização. A necessidade permanente de mudança exige que as organizações se adaptem ao ambiente que as rodeia (Oliveira, 2009). Assim, e à medida que a organização se transforma para competir neste novo cenário, é fundamental orientar a atenção dos gestores para os fatores críticos de sucesso que condicionam os desempenhos futuros.

Assim, a proposta de implementação do BSC surge depois de efetuar uma análise crítica à organização e ter referenciado duas metodologias que poderiam ser implementadas com o propósito de aperfeiçoar a sua gestão. A opção incidiu sobre o BSC, uma vez que foi considerada como a ferramenta mais preponderante para a empresa, permitindo analisar, através de variáveis financeiras e não financeiras, o seu desempenho global, obtendo deste modo, uma análise mais abrangente e sistematizada das diferentes áreas da organização. Outro fator que influenciou a opção pelo BSC foi o parecer do *Controller* da organização, que considerou a implementação desta ferramenta bastante proveitosa.

Caracterizado por ser um instrumento de gestão que fornece aos gestores uma visão global e integrada do desempenho da organização, o BSC é assim a metodologia que melhor se adapta à unidade industrial da Sonae e aos gestores, relevando-se um instrumento bastante útil na condução estratégica e operacional, proporcionando um equilíbrio entre fatores externos e internos, o que para a organização se torna determinante.

Muito embora o processo de implementação do BSC aparente ser complexo, os benefícios da sua aplicação tornam-no num modelo avançado de gestão, com reflexos diretos na qualidade de gestão. Vicente (2013) aborda alguns benefícios de implementar o BSC na organização, nomeadamente:

- Auxilia os gestores a compreenderem a estratégia adotada pela organização e os respetivos fatores críticos de sucesso, por forma a conseguir um desempenho melhor a vários níveis;
- Permite analisar os diversos indicadores de forma conjunta, proporcionando uma visão global e integrada do desempenho da organização e dos colaboradores;
- Pressupõe um acompanhamento periódico da performance da organização;
- Permite antecipar a evolução do cumprimento dos objetivos estratégicos delineados e, eventualmente, tomar medidas corretivas para garantir a sua concretização ou proceder a ajustamentos da estratégia, em virtude de ser um instrumento flexível;
- Permite melhorar o processo decisório na medida em que elenca um conjunto de indicadores essenciais que abrangem grande parte das questões fundamentais nas diferentes áreas em análise;
- Através de um conjunto de indicadores, transmite ao gestor uma série de informações que lhe possibilita aferir acerca do real valor da organização;

- Promove a comunicação e o alinhamento de pessoas, processos e infraestruturas com a estratégia;
- Poder obter o compromisso dos colaboradores acerca da estratégia definida pela organização e, consequentemente, aumentar a sua influência no comprometimento das metas traçadas.

A acrescentar às questões benéficas que a implementação do BSC acarreta para a gestão das organizações, verifica-se que a aplicação do mesmo nesta unidade industrial é preponderante, pois permite, através de um conjunto coerente de indicadores, melhorias em áreas consideradas críticas pela organização e, que têm sido ao longo do tempo, analisadas de forma isolada. O controlo de gestão exercido na organização permite que a implementação do BSC sirva de complemento à análise realizada pelo departamento nas diversas áreas.

Adicionalmente, a implementação do BSC também vai ao encontro dos objetivos estabelecidos pelo Diretor Industrial da organização, na medida em que, a análise mensal dos resultados que envolve os gestores dos diversos departamentos, dando conta do desempenho efetivo da organização, poderá ser feita a partir do BSC, que permite a partilha de resultados, melhorias e desvios, que, atualmente, é realizada de forma informal.

Especialmente importante é também o facto da implementação do BSC na organização permitir ao diretor um controlo mais direcionado para as áreas críticas. O tipo de organização torna complexo o trabalho do gestor, na medida em que, lhe dificulta o controlo efetivo sobre tudo o que rodeia a organização, pelo que a implementação de uma ferramenta estratégica e operacional como o BSC, torna-se necessária.

Por conseguinte, e perante a crescente exigência dos mercados em que as organizações estão inseridas, qualquer que seja a equipa de gestão e prioridades estratégicas seguidas, não deixará de utilizar este instrumento de pilotagem estratégica.

Neste contexto, a introdução desta metodologia na organização trará, num futuro próximo, benefícios para a gestão e para os gestores na medida em que permite o foco e o alinhamento para os aspetos relevantes da atividade empresarial, integrando-os num modelo consistente que garanta o envolvimento e participação de toda a organização em torno dos objetivos comuns, constituindo este, o objetivo primordial da organização.

4.3 Requisitos essenciais à sua implementação

O processo de implementação do BSC na organização exige um esforço da gestão de topo e de todos os membros da organização. É essencial que a administração tenha uma forte convicção de que a implementação deste instrumento constitui um passo importante e a melhor solução para quem quer melhorar a sua performance e atingir os objetivos (Pinto, 2009).

Neste sentido, para que o BSC funcione na sua plenitude e se torne numa importante ferramenta de controlo ao serviço dos gestores e da gestão, o apoio e o comprometimento da administração deve ser inequívoco, contínuo e permanente.

Partindo do pressuposto que a implementação do BSC constitui a solução de grande potencial para apoiar a organização a atingir os objetivos, sendo reconhecida por todos como a ferramenta ideal para ajudar a formular e executar a estratégia, resta apenas decidir quais os processos, áreas e fatores críticos a considerar (Pinto, 2009).

Outro fator determinante consiste na identificação dos elementos-chave que deverão integrar a implementação do BSC, sendo certo que a implementação do mesmo requiere a participação, ou, no mínimo, a representação dos responsáveis pelas áreas operacionais e de suporte da organização. O *Controller* tem também um papel preponderante na implementação do BSC, propondo objetivos, indicadores e metas e iniciativas que serão debatidos pela administração e posteriormente discutidos pelos responsáveis envolvidos.

Outra questão fundamental na implementação do BSC consiste no âmbito de aplicação do instrumento, uma vez que o mesmo pode ser desenvolvido na gestão de topo (*Corporate Scorecard*) e consequentemente desdobrado ao nível dos departamentos, ou desenvolvido especificamente num único departamento (Pinto, 2009). Na organização em estudo o BSC será desenvolvido e aplicado na gestão de topo (*Corporate Scorecard*).

A opção pela adoção do BSC corporativo permite um acompanhamento mais profícuo da gestão de topo com base na avaliação de indicadores-chave de desempenho da organização e não, somente, de uma área restrita da empresa, assegurando assim a plena integração e envolvimento de todos os colaboradores em todos os níveis da organização.

Depois de compreendida, aceite e valorizada a aplicação do BSC e identificadas e decididas algumas questões críticas, a implementação da ferramenta pode ser rigorosamente planeada.

Neste contexto, o passo seguinte, consiste na identificação, análise e detalhe dos procedimentos pelos quais será implementado o BSC. Sousa (2012), refere que cada empresa, como caso único que é, deve adotar um caminho próprio para a construção desta ferramenta estratégica, pelo que a implementação do BSC nesta organização passará pela análise dos passos indicados na figura nº 4-1, partindo da experiência de autores consagrados na história do BSC.



Figura 4-1 Processo de Implementação do *Balanced Scorecard*

Fonte: Adaptado de Rodrigues (2009), citado por Santos (2014)

4.4 As Matérias Primas do *Balanced Scorecard*

Como já foi referido na revisão da literatura, para o desenvolvimento do BSC é necessária e fundamental a definição clara dos quatro pilares: Visão, Missão, Valores e Estratégia.

Embora sejam declarações qualitativas, a sua definição deve ser precisa, para que seja percebida por todos os *stakeholders*.

Em resultado da entrada da Arauco, SA. no Capital Social da Sonae Indústria, SA. foram revistas as declarações da Visão, Missão, Valores e Estratégia para o setor industrial, considerando-se as mesmas, no momento atual, adequadas. Nos pontos subsequentes estão referidas as quatro declarações:

Declaração da Visão da Sonae Arauco, SA.:

“Acreditamos no valor da madeira na vida das pessoas. O nosso propósito é criar soluções de madeira, que sejam sustentáveis e melhorem a qualidade de vida. Ambicionamos ser a marca de eleição dos nossos clientes, colaboradores, fornecedores e das comunidades onde nos inserimos. A nossa visão é criar soluções de madeira para uma vida melhor, um futuro melhor e um planeta melhor.”¹⁷

Declaração da Missão da Sonae Arauco, SA.:

“Temos uma alma industrial e acreditamos em parcerias que perduram no tempo. Procuramos a excelência e os melhores resultados de longo prazo, para nós e para os nossos parceiros. Queremos levar as ambições dos nossos clientes ainda mais longe, oferecendo-lhes a melhor relação entre competência industrial, funcionalidade, qualidade, design e preço.”¹⁹

Os Valores da Sonae Arauco, SA.:¹⁸

- *Especialização em derivados de madeira*
- *Visão de longo-prazo do negócio*
- *Ambição de crescimento sólido*
- *Sustentabilidade renovável*

¹⁷ Disponível em <https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/visao-e-missao/?id=1708>

¹⁸ Disponível em <https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/valores/?id=630>

- *Inovação*
- *Personalização de soluções*
- *Ética e transparência*
- *Parcerias de longo-prazo*
- *Segurança e boa cidadania*

Declaração da estratégia da unidade industrial:

“Queremos fortalecer a nossa imagem junto dos clientes, ganhar a sua confiança e, por isso, temos de lhes transmitir competência fazendo-lhes sentir que estamos comprometidos com eles, mostrar a nossa dedicação, assertividade e eficácia em atendermos todos os seus pedidos satisfazendo as suas necessidades.

A satisfação dos clientes tem de ser a nossa estratégia de negócio pois clientes satisfeitos são a essência da organização.” ¹⁹

4.5 Identificação dos temas estratégicos que compõem o *Balanced Scorecard*

Como também já foi referido, os objetivos ou temas estratégicos são as grandes linhas orientadoras de qualquer organização, na medida em que a auxilia e orienta na execução da própria estratégia adotada. Representam o caminho da organização e têm como finalidade alinhar os objetivos estratégicos com a declaração da visão.

Neste sentido, perante a estratégia adotada pela organização, os temas estratégicos propostos são:

- **Crescimento do negócio**
- **Orientação para o cliente**

O foco nos resultados é o objetivo primordial, pois representam o desempenho da organização em todos os níveis. Constituem um teor estratégico na medida em que são consequência do contributo de todos os objetivos da organização. O que são, o que fazem,

¹⁹ Disponível na *newsletter* da unidade Industrial (2017) – Documento interno

a maneira como fazem é determinante para os resultados, daí o crescimento do negócio representar a prioridade estratégica que melhor se adapta à estratégia da empresa.

O foco no cliente constitui de igual modo um fator importante na estratégia da organização, porque esta acredita que clientes satisfeitos são a essência de uma organização bem-sucedida. Desta forma, a organização tem como objetivo fortalecer a imagem junto dos clientes, ganhar a sua confiança, transmitir competência e compromisso e mostrar dedicação, assertividade e eficácia. Nesta orientação para o cliente, a organização tem de ser competente e competitiva para obter o reconhecimento da importância dos seus produtos nos negócios do cliente, ou seja, têm de atuar no sentido de preservar os clientes como parceiros dos seus negócios, daí os clientes constituírem o outro vetor estratégico da organização.

4.6 Objetivos e indicadores estratégicos a adotar

Após a identificação dos vetores estratégicos, serão estabelecidos os objetivos estratégicos que compõem o BSC e permitem especificar de forma mais concreta a visão da organização. Os objetivos estratégicos selecionados devem incidir sobre os aspetos mais relevantes e áreas críticas essenciais que permitem melhorar as competências e o desempenho da empresa. É através da formulação dos objetivos estratégicos que se permite detalhar e identificar mais concretamente a visão da organização, em cada perspetiva.

Todos os objetivos definidos têm atribuído alguns indicadores que permitem medir, avaliar e comunicar o grau de cumprimento do objetivo e por isso a sua escolha, para além de estrategicamente relevante, deve *“possibilitar a recolha de dados comparativos ao longo do tempo, que estejam disponíveis quando necessário, que sejam fiáveis, verificáveis e que tenham a maior exatidão possível.”* Russo, (2006); (Cit. in Forte, (2012:26)

No quadro 4-1 constam os objetivos estratégicos e respetivos indicadores que foram identificados como sendo os que melhor descrevem a estratégia da organização, nas suas várias perspetivas.

O *Controller* visto como parceiro do negócio: a importância dos instrumentos de controlo de gestão

Tabela 4-1 Objetivos e indicadores estratégicos propostos para a empresa

Perspetiva	Objetivo	Indicador	Fórmula de Cálculo
Financeira	Aumentar a rentabilidade	EBITDA (%)	Valor EBITDA/Valor das Vendas
		Rendibilidade Operacional das Vendas (%)	Resultados Operacionais/(Vendas+Prest.Serviços)
	Crescimento das vendas	Volume de Negócios (m3)	m3 vendidos
		Taxa de Crescimento das Vendas (%)	(Vendas N - Vendas N-1)/Vendas N-1
		Peso das exportações sobre os volumes totais (%)	Exportações/Volumes vendidos
	Melhorar a estrutura de custos	Custos dos Serviços Contratualizados FOPO (€)	Σ Custos em FOPO N
		Custos de Eletricidade (Kwh/m3)	Total Kwh/m3 Produzidos
		Variação dos Stocks (€)	Valor stock Final/Valor stock Inicial
		Consumos de madeira (Kgs/m3)	Total Kgs Madeira/m3 produzidos
		Valor dos custos de Manutenção (€)	Σ Custos de Manutenção em N
Clientes	Proximidade com os clientes/Fidelizar clientes	Plano de visitas aos clientes (%)	Nº Visitas realizadas N/Nº Visitas Planeadas N
		Índice de fidelidade dos clientes (%)	Nº Clientes compram mensalmente/Total Clientes
	Melhorar a satisfação dos clientes	Nº de Reclamações (nº)	Σ das Reclamações dos clientes em N
		Prazo de resolução das reclamações (dias)	Data Abertura da Rec.- Data Fecho da Rec.
		Valor das Reclamações (€)	Σ Custos das reclamações em N
	Melhorar o serviço ao cliente	Peso das Reclamações de Clientes (%)	Valor das Reclamações/Vendas totais
		% entregas no prazos acordados (%)	Nº Pedidos Entregues/Total pedidos expedidos
		Prazo médio para satisfação da encomenda (Reduzir)	Data de Entrega do Pedido - Data de expedição da encomenda
Processos Internos	Melhorar a qualidade dos produtos	Nº de fornecimento bloqueados (nº)	Σ das encomendas bloqueadas período N
		Peso dos custos de n/qualidade nas vendas (%)	Custos N.Qualidade/Vendas
	Melhorar a segurança	Índice de Não Qualidade (%)	Nº artigos com defeito/Artigos produzidos
		Nº de acidentes com inatividade (nº)	Σ acidentes com inatividade
		Situações potenciais de risco registadas (nº)	Σ SPR registadas
	Desenvolvimento / Melhoria dos processos	Situações potenciais de risco resolvidas (%)	Nº SPR resolvidas/Nº SPR registadas
		Nº médio de dias para execução das melhorias (dias)	Σ Dias de cada melhoria/Nº melhorias efectuadas
	Otimizar a utilização das máquinas de produção	Nº de melhorias sugeridas (nº)	Nº inovações de processos
		Índice de utilização das máquinas (%)	H. de trabalho real/H. de trabalho planeadas
		Produtividade média mensal máquinas (m3/h)	m3 Produzidos/H. Trabalho Real
	Excelência operacional	Capacidade de utilização (%)	Produção realizada/Limite Máximo da Produção
		Total de <i>downtimes</i> (%)	Total de <i>Downtimes</i> H./Total diponivel H.
Horas de Quebra de Produção (h)		Σ Total H. Disponíveis-Σ Total H. Trabalhadas	
Desperdício de papel (%)		Desperdício total/Consumo papel seco	
Aprendizagem e Crescimento	Atualização em tecnologia	Volume de Investimento (€)	(Volume de Investimento total/12)*Mês atual
	Promover o envolvimento dos colaboradores	Objetivos atingidos (%)	Nº Objetivos atingidos/Nº Total de Objetivos
		Reuniões de análise de Performance (nº)	Σ Reuniões de análise de performance
		Reuniões entre líderes e equipas naturais (nº)	Σ Reuniões entre equipas
	Competência e motivação dos colaboradores	Taxa de absentismo (%)	Nº H. ausencia de trabalho/ Nº H. Potenciais trabalho
		Plano de formação (%)	Nº Total de H. Formação/Nº de Colaboradores
		Produtividade (%)	Vendas/Nº Horas trabalho
Nº de novas ideias aproveitadas (nº)		Σ ideias implementadas	

Fonte: Elaboração própria

4.7 Análise sucinta e fundamentada dos objetivos estratégicos e indicadores que compõem o *Balanced Scorecard*

Neste ponto vai-se explicar, perspetiva a perspetiva, a escolha dos objetivos estratégicos e dos respetivos indicadores, incluídos no Mapa *Scorecard* da organização, apresentados na tabela 4-1 supra.

4.7.1 Perspetiva Financeira

A medição do desempenho financeiro é a última medida em análise, uma vez que uma boa performance das outras perspetivas influencia e orienta esta perspetiva, fruto da teia de relações de causa-efeito que compõem o BSC.

O sucesso da organização na perspetiva financeira garantirá o desenvolvimento futuro da empresa, uma vez que, são os indicadores financeiros que permitem analisar se a implementação e a execução da estratégia delineada pela empresa está a contribuir para a melhoria dos seus resultados, pelo que a medição deste sucesso assume um papel preponderante. (Cruz, 2006)

Neste sentido, consideraram-se na vertente financeira, os seguintes objetivos estratégicos:

- **Aumento da rentabilidade;**
- **Crescimento das vendas;**
- **Melhorar a estrutura de custos.**

Um dos objetivos primordiais da organização é a obtenção do lucro, e deste modo, a análise da sua rentabilidade é essencial. Neste sentido, os indicadores definidos para avaliar o grau de cumprimento deste objetivo foram o EBITDA e a Rendibilidade operacional das vendas. Estes indicadores permitem medir com maior precisão os resultados da empresa e, consequentemente, tirar ilações macro em relação ao desempenho da organização e determinar o valor acrescentado pelas vendas antes da função financeira, respetivamente.

Embora considerados índices relevantes para qualquer análise que se possa fazer em relação á empresa, estes indicadores analisados de forma isolada, podem ter efeitos nefastos.

Assim, também se considerou pertinente medir o crescimento das vendas através da análise dos M3 vendidos, Taxa de crescimento das vendas e Percentagem do volume das exportações. Estes índices permitem efetuar análises em relação ao volume de vendas obtido em determinado período, bem como o seu crescimento quando comparado com outro período, o que torna relevante a vitalidade da atividade da empresa. A % do volume de exportações, refere-se à fatia dos rendimentos operacionais (%) detido pela empresa destinado ao mercado externo.

A estrutura de custos também foi analisada sob diversos indicadores, considerados fundamentais para a organização, devido às oscilações que têm apresentado, e que por via disso merecem ser medidos e analisados. Os indicadores propostos são: custos em FOPO, Custos de eletricidade, Variação dos *stocks*, Consumos de madeira e Valor dos custos de manutenção. Estes indicadores, quando medidos e analisados de forma conjunta, permitem observar o impacto dos custos na estratégia de produtividade.

4.7.2 Perspetiva Clientes

Esta é, porventura, a perspetiva mais relevante na organização, devido à importância que os clientes assumem na empresa, sendo considerados parte integrante da estratégia delineada. Na Sonae Arauco, SA., os clientes são encarados tão ou mais importantes como a obtenção dos lucros, porque a sua satisfação é a essência de uma organização bem-sucedida sendo esta a única forma de sustentar a rentabilidade no longo prazo. A organização deve ter como prioridade o desenvolvimento do relacionamento com os clientes e, conseqüentemente, a satisfação das suas necessidades de forma a determinar os fatores-chave que contribuem para melhorar o serviço oferecido. Neste seguimento, os objetivos estratégicos delineados para a Perspetiva Clientes são:

- **Proximidade com os clientes / Fidelizar clientes;**
- **Melhorar a satisfação dos clientes;**
- **Melhorar o serviço ao cliente.**

A Proximidade/Fidelização dos clientes, é quiçá, o objetivo mais relevante da perspetiva em análise, uma vez que permite avaliar a intensidade com que a empresa mantém relacionamentos contínuos com os seus clientes. Este objetivo apresenta uma relevância maior em relação aos restantes objetivos propostos, na medida em que é sobre este que recai a análise dos outros. Para medir a performance deste objetivo, foram definidos os indicadores plano de visitas aos clientes e índice de fidelidade dos clientes. Estas métricas permitem, por um lado, analisar a percentagem de visitas que os gestores da unidade industrial realizam aos clientes como forma de acompanharem os seus níveis de exigência, bem como compreender a perceção dos clientes face à qualidade dos produtos e serviços prestados pela organização, contribuindo desta forma para a organização responder às necessidades dos seus clientes de forma eficaz, satisfazendo assim as suas necessidades. A outra métrica proposta, permite analisar a capacidade da organização em

manter os clientes, o que por si só é um indício da sua satisfação, ajudando a divulgar e a fortalecer a imagem da organização na captação de potenciais clientes.

No que concerne ao segundo objetivo estratégico proposto (Melhorar a satisfação dos clientes), a organização deve ter em linha de conta o nível de satisfação dos seus clientes, que é um objetivo importante suscetível de medir a qualidade do trabalho por si desenvolvido. Para medir a performance deste objetivo, foram selecionados os indicadores:

- Número de reclamações;
- Prazo de resolução das reclamações;
- Valor das reclamações;
- Peso das reclamações dos clientes, sobre as vendas totais.

As métricas atrás descritas, direcionadas para as reclamações dos clientes, permitem avaliar o seu grau de satisfação em relação aos produtos e serviços e fundamentalmente perceber quais os aspetos da performance que os clientes têm em conta e com a qual não estão satisfeitos.

O serviço ao cliente será monitorizado tendo em conta os indicadores:

- % entrega nos prazos acordados;
- Prazo médio de satisfação da encomenda;
- Nº de fornecimentos bloqueados.

As métricas atrás referidas permitem analisar as encomendas que foram entregues ao cliente nas datas acordadas demonstrando o nível de eficiência da organização em cumprir os prazos de entrega. A segunda métrica proposta representa o tempo decorrido entre a aceitação da encomenda e a sua entrega, enquanto que a última métrica proposta, mede os fornecimentos bloqueados ao cliente, devido a incompatibilidades na expedição do produto, por inconformidades no material detetados no dia da expedição ou por questões de negociação.

4.7.3 Perspetiva de Processos Internos

A satisfação dos clientes também é resultado de processos, operações e atividades críticas internas, pelo que se considera fundamental a análise e acompanhamento dos processos internos da empresa, através dos quais se procura responder com êxito às exigências do

mercado. Como forma de garantir vantagens competitivas sustentáveis, a organização deverá ser capaz de identificar as atividades críticas internas que permitem exceder as expectativas e as necessidades dos clientes.

Neste contexto, o desempenho desta perspetiva será analisado tendo em conta os objetivos:

- **Melhorar a qualidade dos produtos;**
- **Melhorar a segurança;**
- **Desenvolvimento / Melhoria de processos;**
- **Otimizar a utilização das máquinas de produção;**
- **Excelência de Processos.**

O primeiro objetivo (Melhorar a qualidade dos produtos) permite observar o nível de qualidade dos produtos e está intimamente relacionado com as atividades de produção. Este objetivo é monitorizado tendo em conta o:

- Peso de não qualidade, aplicado sobre as vendas;
- Índice de não qualidade.

Estas métricas permitem monitorizar as não conformidades, observando a taxa das não conformidades sobre as vendas da organização e identificar a taxa de produtos com defeito e que por esse motivo não cumprem as especificações necessárias para serem vendidos. Estas métricas são reveladoras da qualidade da produção e permitem avaliar o impacto dos custos nos resultados da empresa.

No que trata à segurança, as métricas de desempenho estabelecidas vão ao encontro da política de gestão da empresa, na medida em que, uma boa performance deste objetivo, tem efeito na satisfação dos colaboradores, dos clientes e restantes parceiros do negócio, pelo que se considera pertinente avaliar este objetivo tendo por base:

- N° de acidentes com inatividade;
- N° de situações potenciais de risco registadas;
- % de situações potenciais de risco resolvidas.

O primeiro índice permite observar os incidentes ocorridos na organização em determinado período e que colocaram em perigo a segurança de trabalhadores e prestadores de serviço, indicador este que impactua a imagem da organização, na medida

em que, a ocorrência de incidentes deteriora a imagem da empresa. As outras métricas propostas permitem medir as situações de risco que colocam em causa a saúde e a segurança de todas as pessoas envolvidas na organização e a percentagem de situações que são resolvidas. A análise conjunta destes indicadores permite observar a aposta e o compromisso da administração na segurança e o esforço consentido em melhorar o local de trabalho de todas as pessoas envolvidas.

Outro objetivo proposto para a perspetiva de processos internos (desenvolvimento / melhoria dos processos) consiste em avaliar o efeito originado pelo aperfeiçoamento dos processos internos indispensáveis à criação de valor a longo prazo. O aperfeiçoamento de processos já existentes e o desenvolvimento de novos processos que contribuam para a satisfação dos clientes e acionistas, representam um papel de importância inestimável, dado que condicionam o funcionamento da organização e o modo de trabalhar dos colaboradores. Este objetivo incorpora os indicadores nº de melhorias sugeridas e nº de dias para a execução das referidas melhorias. Estes indicadores estão diretamente relacionados com os processos internos da empresa, pelo que o desenvolvimento e melhoria da qualidade de tais processos são indispensáveis para a organização continuar a obter vantagens competitivas sustentáveis. Apesar de compreenderem melhorias nas vertentes da segurança, da qualidade dos produtos, na fiabilidade dos processos (pessoas e equipamentos utilizados) e na redefinição e otimização dos circuitos, estes aperfeiçoamentos terão de ser feitos no menor tempo possível, uma vez que, as melhorias executadas não estão consideradas no planeamento e apenas servem para melhorar as práticas de execução das atividades, não acarretando investimentos elevados, pelo que a segunda métrica proposta permite avaliar o tempo para executar as melhorias propostas.

Para avaliar o desempenho da organização no que trata à utilização das máquinas de produção, identificaram-se as métricas, índice de utilização das máquinas de produção que mede a percentagem de utilização dos equipamentos de produção e permite analisar qual o desperdício na sua utilização, capacidade de utilização mede a capacidade de utilização máxima dos equipamentos em determinado período descontando os períodos de paragem planeados e produtividade média mensal das máquinas mede o desempenho dos equipamentos produtivos em m³/h, analisando o volume produzido pelo equipamento por hora trabalhada.

Estas métricas, analisadas em conjunto, permitem monitorizar a eficiência e eficácia dos equipamentos produtivos, garantindo deste modo a sua otimização da qual dependem os resultados.

No que concerne ao objetivo Excelência operacional, as métricas utilizadas para avaliar o desempenho da organização nesta vertente são total de *downtimes*²⁰, rácio que mede a percentagem de inatividade dos equipamentos tendo em conta as horas disponíveis e as horas de paragem do equipamento em determinado período, horas de quebra de produção, que indica o número de horas de inatividade dos equipamentos de produção e percentagem de desperdício de papel, permite identificar a percentagem de papel desperdiçada na produção e consequentemente tirar ilações em relação às causas do desperdício quando estes têm um impacto relevante nos custos.

Estas métricas são fatores chave a ter em conta, uma vez que têm impacto direto na gestão de custos e muitas vezes são significativos, pelo que devem-se considerar conjuntamente.

4.7.4 Perspetiva de Aprendizagem e Crescimento

A capacidade de criação de valor para clientes e acionistas é gerida e monitorizada através da Perspetiva Aprendizagem e Crescimento, considerada como o indutor dos resultados obtidos nas outras perspetivas. A perspetiva em análise permite aos gestores focarem-se em áreas como os recursos humanos e tecnologias assegurando deste modo o desenvolvimento e crescimento organizacional e a criação de valor a longo prazo. Estes são os fatores chave a ter em conta para o sucesso organizacional e que a longo prazo podem efetivamente fazer a diferença.

Para proceder à medição da performance na vertente de Aprendizagem e Crescimento são utilizados os objetivos:

- **Atualização em tecnologia;**
- **Promover o envolvimento dos colaboradores;**
- **Competência e motivação dos colaboradores.**

O objetivo estratégico Atualização em Tecnologia é monitorizado com base no volume de investimento, permitindo analisar qual o montante de investimento realizado em

²⁰ Rácio que mede o tempo de paragem não planeada dos equipamentos produtivos.

inovação e que implique a melhoria ou aumento da eficiência dos processos e consequentemente desenvolver a empresa.

O envolvimento dos colaboradores é medido através dos indicadores % de objetivos atingidos, que permite envolver os colaboradores e garantir o alinhamento das suas atividades diárias nos objetivos estratégicos propostos pela gestão, avaliando o seu grau de cumprimento, número de reuniões de análise da performance, que permite medir e avaliar o interesse e o alinhamento dos líderes dos departamentos na concretização dos objetivos estratégicos e avaliar o trabalho em equipa desenvolvido por diferentes departamento e áreas funcionais e o número de reuniões entre líderes e equipas naturais, métrica utilizada para medir o exercício efetivo de liderança e o seu contributo para a melhoria da performance de determinado departamento.

No que toca ao objetivo estratégico competência e motivação dos colaboradores, as métricas utilizadas são taxa de absentismo que permite medir a taxa de ausências dos funcionários e tirar ilações em relação à motivação e à satisfação dos colaboradores, % plano de formação, que permite medir as horas de formação despendidas nas diferentes áreas da organização que potenciem os desempenhos dos colaboradores e promovam a continua atualização das competências, assim como o esforço da gestão de topo no desenvolvimento das competências dos funcionários.

A produtividade é outro indicador utilizado para medir o quão proveitoso está a ser o plano de formação específico implementado com impacto na eficácia e eficiência operacional e revelar o grau de motivação e satisfação dos colaboradores.

Na monitorização deste objetivo também se utilizou a métrica nº de novas ideias aproveitadas, que mede a capacidade dos funcionários em apresentarem ideias novas que permitam melhorar processos críticos da organização e sobretudo fomentar a iniciativa e o envolvimento dos mesmos.

4.8 Identificação das metas

A implementação do BSC requiere a fixação de metas que correspondem ao resultado que a organização pretende alcançar num determinado indicador. As metas devem ser ambiciosas, mas ao mesmo tempo realistas e praticáveis, de modo a não colocar em causa

O *Controller* visto como parceiro do negócio: a importância dos instrumentos de controlo de gestão

a concretização dos objetivos estratégicos da organização. A identificação das metas torna-se fundamental na medida em que permite perceber o esforço que é preciso despendar para alcançar determinado objetivo estratégico.

No quadro 4-2 são apresentadas as metas associadas a cada indicador e o responsável pelo seu cumprimento. Por questões de orçamentação, em determinados indicadores as metas são ajustadas mensalmente, pelo que a seguinte apresentação obedece apenas a um período temporal, que, por razões de confidencialidade, não será identificado.

Tabela 4-2 As metas da empresa para os indicadores propostos

Perspetiva	Objetivo	Indicador	Responsável	Metas
Financeira	Aumentar a rentabilidade	EBITDA (%)	DI	11.6 %
		Rendibilidade Operacional das Vendas (%)	DI	8.8 %
	Crescimento das vendas	Volume de Negócios (m3)	DI	33 216 m3
		Taxa de Crescimento das Vendas (%)	DI	3.0 %
		Peso das exportações sobre os volumes totais (%)	DI	21.6 %
		Custos dos Serviços Contratualizados FOPO (€)	DI	128 300 €
	Melhorar a estrutura de custos	Custos de Eletricidade (Kwh/m3)	DME&A	109.8 Kwh/m3
		Variação dos Stocks (€)	DP&L	106 000 €
		Consumos de madeira (Kgs/m3)	DH&S	633.0 Kgs/m3
		Valor dos custos de Manutenção (€)	DME&A/DMM	231 927 m3
Clientes	Proximidade com os clientes/Fidelizar clientes	Plano de visitas aos clientes (%)	DQ	100.0 %
		Índice de fidelidade dos clientes (%)	DI	90.0 %
	Melhorar a satisfação dos clientes	Nº de Reclamações (nº)	DQ	13.0 nº
		Prazo de resolução das reclamações (dias)	DQ	16 dias
		Valor das Reclamações (€)	DQ	15 000 €
		Peso das Reclamações de Clientes (%)	DQ	0.19 %
	Melhorar o serviço ao cliente	% entregas no prazos acordados (%)	DP&L	95.0 %
		Prazo médio para satisfação da encomenda (Reduzir dias)	DP&L	1 dia
		Nº de fornecimento bloqueados (nº)	DP&L	0 nº
Processos Internos	Melhorar a qualidade dos produtos	Peso dos custos de n/qualidade nas vendas (%)	DQ	3.35 %
		Índice de Não Qualidade (%)	DQ	2.3 %
	Melhorar a segurança	Nº de acidentes com inatividade (nº)	DH&S	0 nº
		Situações potenciais de risco registadas (nº)	DH&S	55 nº
		Situações potenciais de risco resolvidas (%)	DH&S	50.0 %
	Desenvolvimento / Melhoria dos processos	Nº médio de dias para execução das melhorias (dias)	DMC	13 dias
		Nº de melhorias sugeridas (nº)	DMC	14 nº
	Otimizar a utilização das máquinas de produção	Índice de utilização das máquinas (%)	DPA/DPR	89.5 %
		Produtividade média mensal máquinas (m3/h)	DPA/DPR	50.3 m3/h
		Capacidade de utilização (%)	DPA/DPR	94.8 %
	Excelência operacional	Total de <i>downtimes</i> (%)	DME&A/DMM	19.0 %
		Horas de Quebra de Produção (h)	DME&A/DMM	60 h
		Desperdício de papel (%)	DMR	12.5 %
Aprendizagem e Crescimento	Atualização em tecnologia	Volume de Investimento (€)	DI	2 123 000 €
	Promover o envolvimento dos colaboradores	Objetivos atingidos (%)	DI	84.0 %
		Reuniões de análise de Performance (nº)	DI	20 nº
		Reuniões entre líderes e equipas naturais (nº)	DI	12 nº
	Competência e motivação dos colaboradores	Taxa de absentismo (%)	DH&S	3.3 %
		Plano de formação (%)	DMC	75.0 %
		Produtividade (Vendas/Nºcolaboradores)	DI	35.0 %
		Nº de novas ideias aproveitadas (nº)	DMC	14 nº

Fonte: Elaboração própria

4.9 Identificação das Iniciativas e dos Planos de ação no âmbito do Balanced Scorecard

Após a identificação dos objetivos, seleção dos indicadores e quantificação das metas, são definidas as iniciativas a desenvolver que melhor contribuem para o alcance das metas fixadas para cada indicador e conseqüentemente para a concretização dos objetivos estratégicos. Na tabela 4-3, são apresentadas as iniciativas propostas e o seu impacto no alcance dos objetivos estratégicos.

Tabela 4-3 Iniciativas e planos de ação propostos

<div>Objetivos</div> <div>Iniciativas</div>	Perspetiva Financeira			Perspetiva Clientes			Perspetiva Processos Internos					Perspetiva Aprendizagem e Crescimento		
	Aumentar a rentabilidade	Crescimento das vendas	Melhorar a estrutura de custos	Proximidade com os clientes / Fidelizar clientes	Melhorar a satisfação dos clientes	Melhorar o serviço ao cliente	Melhorar a qualidade dos produtos	Melhorar a segurança	Desenvolvimento/Melhoria dos processos	Otimizar a utilização das máquinas de produção	Excelência operacional	Atualização em tecnologia	Promover o envolvimento dos colaboradores	Competência e motivação dos colaboradores
Aumentar as vendas e reduzir custos														
Melhorar resolução das Reclamações														
Aumentar o Controlo da Qualidade dos produtos														
Promover níveis de excelência operacional														
Reduzir reclamações e não conformidades														
Reavaliar métodos e melhorar procedimentos														
Reforçar nº de visitas a clientes no sentido de perceber as expectativas e necessidades dos clientes														
Contribuir para o desenvolvimento de melhoria continua														
Estabelecer planos de formação ajustados às necessidades do colaborador														
Promover a iniciativa e o envolvimento dos colaboradores														

Desenvolver a cultura de segurança														
Envolver os colaboradores nos princípios de gestão														
Manter reuniões de análise da performance														
Realizar reuniões entre diretores e equipas naturais														
Atingir tempos de entrega mais curtos														
Melhorar a gestão dos Stocks														

Legenda:

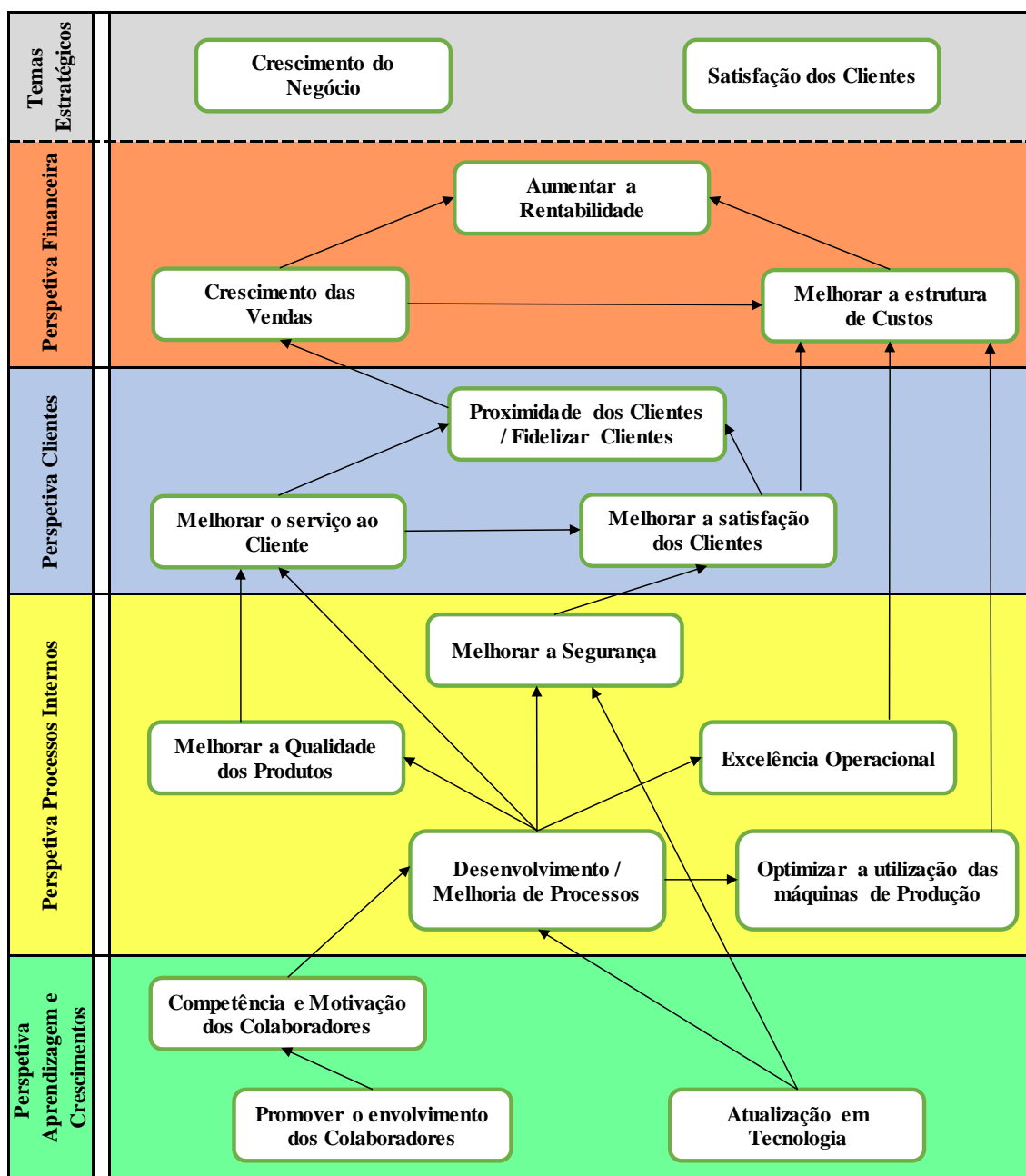
Impacto Positivo Alto	Impacto Positivo Baixo	Sem Impacto

Fonte: Elaboração própria

4.10 Visão integrada das quatro perspectivas – Mapa Estratégico

Como referido no capítulo I, integrado no contexto de análise do BSC, o mapa da estratégia é uma ferramenta de fundamental importância na medida em que ajuda a descrever a estratégia da organização através das relações de causa-efeito. De forma clara e simples, a estratégia, os processos e os sistemas podem ser mais facilmente comunicados a todos os colaboradores em virtude de serem apresentados através de uma representação visual, onde são apresentados os objetivos estratégicos da organização e as relações de causa-efeito entre eles, contribuindo para narrar a história da estratégia da organização. Na figura 4-4 está estruturado o mapa estratégico da organização, integrando os objetivos estratégicos e as relações de causa-efeito entre estes, nas diferentes perspetivas.

Tabela 4-4 Mapa estratégico proposto (Mapa *Scorecard*)



Fonte: Elaboração própria

O Mapa *Scorecard* espelhado atrás indica o caminho estratégico da organização para atingir os seus objetivos. As ligações entre os objetivos referem as relações de causa-efeito para que se atinja o sucesso. A título de exemplo, sugere-se a análise do objetivo estratégico “Atualização em Tecnologia” porque os avanços tecnológicos permitem desenvolver os processos e melhorar a segurança, na medida em que a melhoria dos recursos existentes, força a organização a desenvolver-se e a melhorar continuamente, com efeitos na segurança dos colaboradores e na melhoria dos processos que, por sua vez

tem efeito na satisfação dos clientes, já que estes, têm em conta o nível de segurança da organização e, ao estarem satisfeitos, tornam-se fiéis e melhoram a estrutura de custos, permitindo o aumento das vendas e melhoria da rentabilidade.

4.10.1 A história da estratégia da organização: comunicação e sua explicação

Com o mapa *scorecard* apresentado na tabela anterior (tabela nº 4-4), a estratégia adotada pela Sonae Arauco é facilmente traduzida e entendida por toda a organização, facilitando a monitorização e acompanhamento da performance estratégica.

No presente procede-se à descrição da estratégia da organização tendo em conta o mapa *scorecard* exibido, garantido deste modo a eficácia da sua comunicação e da sua compreensão.

Desta forma, é importante envolver os colaboradores nos princípios de gestão para melhorar a sua satisfação e o clima organizacional promovendo o desenvolvimento e a melhoria dos processos da organização que serão fruto da aposta em tecnologia, da qual também contribui a cultura de segurança. É ainda importante possibilitar o conhecimento sobre os resultados que se estão a conseguir atingir, mas também sobre as transformações que se torna necessário efetuar.

A aposta no desenvolvimento dos processos é a chave para a unidade industrial da Sonae alcançar sucesso nas operações e nos processos, que será conseguido se a qualidade dos produtos for melhorada, se os planos de segurança forem cumpridos, se a utilização dos equipamentos for otimizada e se os custos operacionais forem minimizados, de forma a responder aos requisitos de excelência previstos e às imposições propostas pelos clientes que apreciam os níveis de segurança apresentados e a qualidade dos produtos como fatores chave a ter em conta para os satisfazer e servir de forma assertiva. O sucesso da organização depende muito dos seus clientes, pelo que todos dentro da empresa devem ser competentes, assertivos e dedicados de forma a satisfazer e servir adequadamente os clientes, de forma a que seja possível obter o reconhecimento da importância dos seus produtos e serviços nos seus negócios. A empresa tem de atuar no sentido de preservar os seus clientes como parceiros, transmitindo-lhes confiança a fim de permanecerem fiéis mais tempo. O sucesso financeiro e o desenvolvimento futuro da organização dependem muito da sua capacidade em satisfazer e fidelizar os clientes, na medida em que, ao ser

alcançado o êxito nesta perspectiva, a empresa pode aumentar as suas vendas e reduzir os seus custos, o que contribuirá para o aumento da competitividade e consequentemente para a maximização da rentabilidade da organização.

4.11 Balanced Scorecard Integral

Como resumo, no BSC a seguir apresentado, constam todos os aspetos da estratégia, como as iniciativas, metas, indicadores, objetivos, prioridades estratégicas e visão, que devidamente articulados, constituem a metodologia do BSC como sistema de medição e gestão estratégica. Este BSC integral proporciona aos gestores uma visão global e integrada sobre a performance do negócio.

O *Controller* visto como parceiro do negócio: a importância dos instrumentos de controlo de gestão

Tabela 4-5 *Balanced Scorecard* integral da empresa

Perspetiva	Financeira	Clientes	Processos Internos	Aprendizagem e Crescimento
Objetivos Estratégicos	-Aumentar a Rentabilidade; -Crescimento das Vendas; -Melhorar a estrutura de custos;	-Proximidade com os clientes / Fidelizar clientes; -Melhorar a satisfação dos clientes; -Melhorar o serviço ao cliente;	-Melhorar a qualidade dos produtos; -Melhorar a segurança; -Desenvolvimento / melhoria de processos; -Otimizar a utilização das máquinas de produção -Excelência operacional	-Atualização em tecnologia; -Promover o envolvimento dos colaboradores; -Competência e motivação dos colaboradores;
Indicadores	-Ebitda; -Rendibilidade operacional das vendas; -Volume de negócios; -Taxa de crescimento das vendas; -Peso das exportações sobre os volumes totais; -Custo dos serviços contratualizados; -Custos de eletricidade; -Variação dos stocks; -Consumos de madeira; -Valor dos custos de manutenção	-Plano de visitas aos clientes; -Índice de fidelidade dos clientes; -Nº de reclamações; -Prazo de resolução de reclamações; -Valor das reclamações; -Peso das reclamações de clientes sobre as vendas totais; -% entregas nos prazos acordados; -Prazo médio para satisfação de encomendas; -Nº de falhas de fornecimento	-Peso dos custos de n/qualidade nas vendas; -Índice de N/qualidade; -Nº acidentes com inatividade; -Situações potenciais de risco registadas; -Situações potenciais de risco resolvidas; -Nº médio de dias para execução das melhorias; -Nº de melhorias sugeridas; -Índice de utilização das máquinas; -Produtividade média mensal máquinas; -Capacidade de utilização; -Total de <i>downtimes</i> ; -Horas de Quebra de Produção; -Desperdício de papel	-Volume de Investimento; -Objetivos atingidos; -Reuniões de análise da performance; -Reuniões entre líderes e equipas naturais; -Taxa de absentismo; -Plano de formação; -Produtividade; -Nº de novas ideias aproveitadas
Metas	-11.6 % -8.8 % -33 216 m3 -3.0 % -21.6 % -128 300 € -109.8 kwh/m3 -106 000 € -633.0 kgs/m3 -231 927 m3	-100.0 % -90.0 % -13.0 nº -16 dias -15 000 € -0.19 % -95.0 % -1 dia -0 nº	-3.35 % -2.30 % -0 nº -55 nº -50.0 % -13 dias -14 nº -89.5 % -50.3 m3/h -94.8 % -19.0 % -60 h -12.5 %	-2 123 000 € -84.0 % -20 nº -12 nº -3.3 % -75.0 % -35.0 % -14 nº
Planos de Ação	Aumentar as vendas e reduzir custos; Melhorar resolução das reclamações; Aumentar o controlo de qualidade dos produtos; Promover níveis de excelência operacional; Reduzir reclamações e não conformidades; Reavaliar métodos e melhorar procedimentos; Reforçar nº de visitas a clientes no sentido de perceber as expectativas e necessidades dos clientes; Contribuir para o desenvolvimento de melhoria continua; Estabelecer planos de formação ajustados às necessidades do colaborador; Promover a iniciativa e o envolvimento dos colaboradores; Desenvolver a cultura de segurança; Envolver os colaboradores nos princípios de gestão; Manter reuniões de análise da performance; Realizar reuniões entre diretores e equipas naturais; Atingir tempos de entrega mais curtos; Melhorar a gestão de stocks			

Fonte: Elaboração própria

4.12 Análise crítica do tema tratado e da proposta implementada

Considerando a importância crescente que o *Controller* tem na gestão das organizações e o seu contributo para a criação de valor, bem como a relevância que a utilização das ferramentas de controlo de gestão tem no atual contexto empresarial, permitiu que o presente estudo abordasse os vários instrumentos de controlo de gestão e se procedesse a uma análise mais detalhada e rigorosa acerca de um dos instrumentos mais poderosos do controlo de gestão que influencia as diversas áreas da organização e auxilia os gestores a superarem com êxito diferentes realidades com que são confrontados. A preferência recaiu pela implementação do BSC, por ser um instrumento capaz de auxiliar a executar estratégias, alinhando a organização para o alcance dos objetivos traçados.

Desta forma e como a empresa analisa periodicamente rubricas de referência de forma individual, o que torna este procedimento moroso e de difícil análise, com a utilização do BSC, o processo tende a ser mais célere e de melhor interpretação, promovendo a utilização equilibrada de objetivos e indicadores, tendo em conta as opções estratégicas da organização.

Para a implementação deste instrumento de controlo de gestão também se teve em consideração os sistemas de informação detidos e as práticas utilizadas na organização, que, no caso em concreto, estão bem desenvolvidos e coesos. Como referido na sua caracterização, a empresa possui práticas de controlo de gestão e aplica os mais modernos sistemas de gestão que permitem analisar diferentes perspetivas tendo em conta as diferentes áreas da organização, o que torna a aplicação deste instrumento uma mais-valia, obtendo assim uma visão global e integrada do desempenho organizacional.

Como foi referido, inicialmente o desenvolvimento do BSC serve de apoio apenas à gestão corporativa da organização, não estando alinhado e integrado em cada um dos outros departamentos existentes na organização. Por outro lado, embora sirva apenas como proposta, o processo de construção do BSC, se não for devidamente acautelado, poderá converter-se em constrangimentos. Desta forma, o envolvimento da gestão de topo e dos restantes colaboradores num projeto desta natureza, afigura-se fundamental, não existindo dúvidas acerca da atitude pró-ativa de todos os colaboradores face à necessidade de mudança organizacional. Por outro lado, nesta fase, a decisão pelo tratamento da informação através das folhas de cálculo, invés da aquisição de um *software* específico, não é crítico, uma vez que apenas existe um único *Scorecard* (o corporativo), sendo por

isso, um método mais económico. No entanto, com a implementação de novos *Scorecards* noutros departamentos, é essencial que se introduza um *software* para se conseguir medir os níveis de performance registados de forma gradual e integrada. Tendo em conta que a implementação do BSC proposta não contempla o Sistema de Avaliação de Desempenho, existe uma ligação entre estes modelos que importa explorar plenamente.

CONCLUSÃO

Constituindo uma das alternativas possíveis à conclusão do Mestrado em Controlo de Gestão, a realização do estágio curricular na Sonae Arauco, SA. permitiu ao mestrando desenvolver aspetos técnicos e pessoais. O estágio foi uma experiência bastante proveitosa, na medida em que contribuiu para o desenvolvimento de competências essenciais a ter em conta em ambientes empresariais, caracterizados por forte competitividade e que conferem uma realidade laboral diferente da que o mestrando estava habituado.

O relatório de estágio permitiu o enriquecimento de conceitos relacionados com o Controlo de Gestão e retirar ilações acerca do contributo desta função para a gestão das organizações, sejam pequenas, médias ou grandes empresas. Quando a temática é o Controlo de Gestão, o domínio da investigação é ilimitado, na medida em que surgem sempre áreas e métodos de gestão que poderiam ser abordados e destacados devido à sua relevância na sobrevivência e sucesso de qualquer organização. A implementação de modelos estratégicos torna-se preponderante tendo em conta o atual panorama dos negócios, caracterizado pela globalização, internacionalização e enorme concorrência.

Assim, este trabalho permitiu desenvolver o *Balanced Scorecard* numa das unidades industriais afetas à Sonae Arauco, SA., por constituir uma das limitações do Controlo de Gestão exercido na organização e por ser um dos instrumentos mais modernos da gestão contemporânea, mas que em Portugal poucas empresas utilizam.

Neste sentido, é com expectativa que ao propor a implementação do *Balanced Scorecard* nesta organização, este constitua um dos muitos trabalhos de interesse e que enriquecem o conhecimento de académicos e investigadores nesta área do Controlo de Gestão, como também o universo das organizações, servindo de modelo na forma como se podem monitorizar e acompanhar os indicadores essenciais ao desempenho da organização de forma eficiente e auxiliar os gestores a tomar decisões em contexto de rápida mudança.

Tendo em conta que ao longo do trabalho apenas foi desenvolvida a proposta do *Balanced Scorecard* e não a sua implementação, não se podem tirar conclusões acerca do sucesso da aplicação deste método na organização, constituindo a limitação mais importante do estudo.

Ainda assim, espera-se que o *Balanced Scorecard* proposto possa ser uma ferramenta útil de acompanhamento da performance organizacional e um método que permita alinhar e focar todos os colaboradores nos fatores críticos de sucesso que garantam vantagens competitivas sustentáveis, permitindo no futuro a aplicação de um Sistema de Avaliação de Desempenho e Recompensas.

Em relação às linhas de investigação futura seria relevante acompanhar a evolução do Controle de Gestão e as técnicas que poderão ser indutoras de melhorias substanciais na gestão das organizações e efetuar um estudo quanto à possibilidade de aplicar outras perspectivas no *Balanced Scorecard*, para além das já existentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alves, D.F.L. (2015), *A Informação Contabilística no Processo de Tomada de Decisão de Microempresas*, ISCAP
- Anthony, R. E. & Govindarajan, V. (2007). *Sistemas de Contról de Gestion*. 12ª Ed. McGraw-Hill
- Araújo, J.D.R. (2015), *Controlo de Gestão: estudo de caso em empresa farmacêutica*, ULL
- Areias, G.P.C. (2016), *Dos Instrumentos de Gestão à Tomada de Decisão – Evidências na estrutura Empresarial do Alto Minho*, IPB
- Bernardo, J.M. (2009), *O Balanced Scorecard como Moderno Instrumento de Gestão*, Revista de Gestão, mar, pp.46-53
- Bourguignon, A. & Malleret, V., & Nørreklit, H. (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension. *Management Accounting Research*, pp. 107-134.
- Brito, S.M. (2014), *A Função e Características do Controller: uma análise da sua evolução*, FEP
- Caiado, A. C. P. (2015). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 8ª Ed. Lisboa: Áreas Editora
- Costa, J.R.S. (2014), *Aplicação de um Sistema de Controlo de Gestão numa empresa de Construção Civil – Estudo de Caso*, ISCAC
- Costa, R. L., António, N. S. (2015). *Os Modelos de Gestão Global- Meios e Técnicas de Controlo nas PME*. 2ª Ed. Lisboa: Actual
- Craveiro, A.R.P. (2013), *O Departamento Financeiro de uma unidade hoteleira de Cinco Estrelas: O caso do Sheraton Lisboa Hotel & SPA*, IPL
- Cruz, C. P. (2006). *Balanced Scorecard – Concentrar uma organização no que é essencial*. Porto: Vida Económica
- Fernando, R.H. (2015), *A Importância do Controlo de Gestão no Sucesso Empresarial – Estudo de caso*, IPS

- Ferreira, T.C. (2013), *O Balanced Scorecard como Sistema de Gestão Estratégica: O caso ISA*, FEUC
- Forte, M.J.C.G (2012), *O Balanced Scorecard como instrumento de monitorização do desempenho organizacional: O Caso da Fapricela, S.A.*, FEUC
- Ghoshal, S. & Bartlet, C. (1997). *The individualized corporation Harper*. New York
- Gomes, J.S. & Amat, J.M, (n.d), *Controle de Gestão: Um Enfoque Contextual e Organizacional*
- Jordan, H., & Neves, J. C., & Rodrigues, J.A. (2015). *O Controlo de Gestão ao serviço da estratégia e dos gestores*. 10ª Ed. Lisboa: Áreas Editora
- Kaplan, R. & Norton, D. (1992). *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*. *Harvard Business Review*, jan. - fev., pp.71-79.
- Kaplan, R. & Norton, D. (1996). *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management Systems*. *Harvard Business Review*, jan. – fev., pp. 75-85
- Kaplan, R. & Norton, D. (2000). *Having Trouble with Your Strategy? Then Map It*. *Harvard Business Review*, set. – out., pp. 167-176
- Kaplan, R. & Norton, D. (2001). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston,Massachusetts: Harvard Business School Press
- Kaplan, R. & Norton, D. (2004). *Strategy Maps: Converting Intangibles Assets Into Tangible Outcomes*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. & Norton, D. (2006). *Alignment - Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*. Boston: Harvard Business School Press.
- Loureiro, A.C.C. (2014), *O Papel dos Controlllers de Gestão nas Organizações*, FEP
- Loureiro, J.G.G. (2007), *A Relação entre o Controlo de Gestão, o Planeamento Estratégico e o Desempenho da Empresa: Um Modelo Conceptual*, UBI
- Mações, M. A. R. (2017). *Manual de Gestão Moderna – Teoria e Prática*. 1ª Ed. Coimbra: Actual

- Machado, M. (2013). *Balanced Scorecard: um estudo empírico sobre pequenas e médias empresas*. *Review of Business Management*, jan.- mar., pp. 124-148. doi: <http://dx.doi.org/10.7819/rbgn.v15i46.1175>.
- Neves, J. (2011). *Avaliação e Gestão da Performance Estratégica da Empresa*. 2ª Ed. Lisboa: Texto Editora
- Oliveira, L.F.F. (2013), *Gestão de Riscos Estratégicos- Action Research numa empresa de Tecnologias de Informação*, ISEG
- Oliveira, T.F. (2009), *O Balanced Scorecard e a estratégia*, *Revista de Gestão*, jan., pp.51-56
- Pinto, F. (2009). *Balanced Scorecard – Alinhar Mudança, Estratégia e Performance nos Serviços Públicos*. 1ª Ed. Lisboa: Edições Sílabo
- Poeiras, A.I. (2009), *Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e Criação de Valor*, ISCTE
- Portal Gestão. (2010). *Implementar o Balanced Scorecard*. Acedido a 21 de agosto 2017, disponível em <https://www.portal-gestao.com/artigos/6211-implementar-o-balanced-scorecard-bsc.html>
- Póvoas, S.P. (2000), *Da Contabilidade à Informação para a Gestão*, *Jornal de Negócios*, out., Acedido a 4 Março 2018, disponível em: https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/da_contabilidade_a_informacao_para_a_gestao
- Russo, A.M.M. (2014), *Criação de Valor – Estudo do Caso MARFILPE*, IPS
- Russo, J. (2006). *Balanced Scorecard para PME*. 3ª Ed. Lisboa; Porto: Lidel
- Santos, L.F.G. (2014), *Balanced Scorecard -Contributos para a implementação na Administração Local*, ISEC
- Soares, G.G. (2011), *A Implantação do Balanced Scorecard na Gestão de Recursos Humanos – O caso prático de uma empresa brasileira*, FEP
- Sonae Arauco. (2017). Acedido a 17 fevereiro 2018, disponível em <https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/visao-e-missao/?id=1708>

Sonae Arauco. (2017). Acedido a 17 fevereiro 2018, disponível em <https://www.sonaearauco.com/pt/empresa/quem-somos/valores/?id=630>

Sonae Indústria. (2012). *Manual de Acolhimento da Unidade Industrial da Sonae Indústria* – Doc. Interno

Sonae Indústria. (2016). Relatório anual. Demonstrações financeiras separadas e consolidadas – exercício de 2015. Acedido a 13 fevereiro 2018, disponível em http://www.sonaeIndústria.com/file_bank/reports/annual/SINDconsodez2015PT.pdf

Sonae Indústria. (2016). Sonae Indústria informa sobre a constituição de uma parceria estratégica com a Arauco para os mercados Europeu e Sul-Africano. Acedido a 22 fevereiro 2017, disponível em http://www.sonaeIndústria.com/file_bank/press/announcements/SIND_SantiagoClosing_Comunicado%20PT_FINAL.pdf

Sonae Indústria. (2017). *Newsletter da Unidade Industrial* – Doc. Interno

Sonae Indústria. (2017). Relatório do governo da sociedade 2016. Acedido a 13 fevereiro 2018, disponível em http://www.sonaeIndústria.com/file_bank/reports_corporategov/SIND%20Gov%2031-12-2016%20Pt.pdf

Sonae Indústria. (n.d.). História. Acedido a 26 fevereiro 2017, disponível em <http://www.sonaeIndústria.com/page.php?ctx=2,0,6>

Sonae Indústria. (n.d.). *Manual de Gestão da Unidade Industrial da Sonae Indústria* – Doc. Interno

Sonae. (2017). Acedido a 11 fevereiro 2018, disponível em <https://www.sonae.pt/pt/sonae/o-grupo-e-os-negocios/>

Sousa, P.A.C.M. (2012), *Conceptualização do Balanced Scorecard num Grupo Empresarial*, ISCTE

Vicente, S.R.P. (2013), *Proposta de Implementação do Balanced Scorecard no Grupo CIN*, UCP